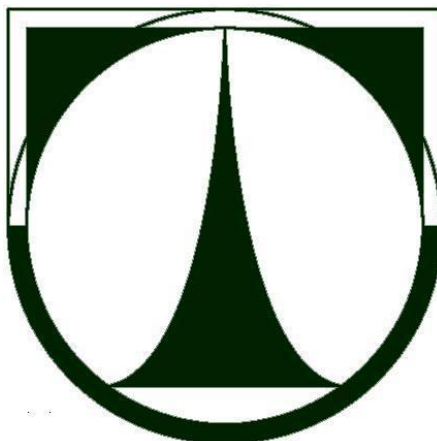


**TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**  
**Ekonomická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2011**

**Bc. Vendula Hlavatá**

**TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**  
**Ekonomická fakulta**

Studijní program: **N 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

**Vnitropodnikové účetnictví a jeho použití v praxi**

**Cost Accounting and its application in practice**

DP – PE – KFÚ 2011 21

Bc. Vendula Hlavatá

Vedoucí práce: Ing. Radana Hojná, Ph.D., katedra financí a účetnictví  
Konzultant: Ing. Zdeněk Čtvrtečka, AGRO BYSTRICE a. s.

Počet stran: 78

Datum odevzdání: 5. května 2011

## **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 5. května 2011

## **Anotace**

Tato diplomová práce je zaměřena na systém vnitropodnikového účetnictví a jeho aplikaci v konkrétním podniku. Cílem této práce je poukázat na fungování vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti a poskytnout možné návrhy a doporučení týkající se problematiky odpovědnosti vnitropodnikových středisek. V teoretické části jsou popsány základní pojmy používané v systému vnitropodnikového účetnictví. Dále je zde charakterizován kalkulační systém, rozpočetnictví a další subsystémy týkající se daného účetnictví. Obsahem praktické části je charakteristika vybraného podniku, analýza jeho vnitropodnikového účetnictví a návrhy na zvýšení míry odpovědnosti vedoucích pracovníků jednotlivých vnitropodnikových středisek.

## **Klíčová slova**

Kalkulace, náklady, odpovědnostní účetnictví, rozpočet, vnitropodniková banka, vnitropodniková cena, vnitropodnikové středisko, vnitropodnikové účetnictví, výkonové účetnictví

## **Annotation**

This diploma thesis is focused on the system of the cost accounting and its application in a certain company. The aim of this thesis is to show the functioning of the cost accounting in the selected company and to provide feasible suggestions and recommendations relating to the problem of the responsibility of internal centres. The basic concepts used in the system of the cost accounting are described in the theoretical part. There is also characterized a system costing, budgeting and other subsystems relating to the accounting. Content of the practical part is a characterization of the selected company, an analysis of its cost accounting and the proposals to increase the responsibility of managers in individual internal centres.

## **Key Words**

Calculation, costs, responsibility accounting, budget, internal bank, transfer price, internal centre, cost accounting, job cost system

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí diplomové práce paní Ing. Radaně Hojně, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této práce. Zároveň chci poděkovat panu Ing. Zdeňku Čtvrtečkovi ze společnosti AGRO BYSTRICE za zajímavé konzultace a za umožnění přístupu k potřebným údajům.

## Obsah

Seznam obrázků a tabulek.....	9
Seznam zkratk.....	9
Úvod .....	10
<b>1 Základní charakteristika finančního a manažerského účetnictví .....</b>	<b>11</b>
1.1 Finanční účetnictví.....	11
1.2 Vztah manažerského a finančního účetnictví .....	11
1.3 Manažerské účetnictví .....	13
1.4 Vztah manažerského a nákladového účetnictví .....	13
<b>2 Náklady .....</b>	<b>15</b>
2.1 Členění nákladů .....	15
2.1.1 Druhové členění nákladů .....	15
2.1.2 Účelové členění nákladů.....	17
2.1.3 Kalkulační členění nákladů .....	17
2.1.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů .....	18
<b>3 Kalkulace.....</b>	<b>20</b>
3.1 Forma kalkulace.....	21
3.2 Prvky kalkulačního systému .....	21
3.2.1 Předběžné kalkulace .....	22
3.2.2 Výsledná kalkulace.....	24
<b>4 Rozpočetnictví.....</b>	<b>25</b>
4.1 Obsah rozpočetnictví .....	26
4.2 Rozpočty režijních nákladů středisek .....	27
4.2.1 Struktura rozpočtovaných režijních nákladů .....	27
4.2.2 Metody stanovení rozpočtovaných režijních nákladů .....	27
4.2.3 Kontrola plnění rozpočtu režijních nákladů .....	28
<b>5 Odpovědnostní a výkonové účetnictví.....</b>	<b>29</b>
5.1 Odpovědnostně orientované účetnictví.....	29
5.1.1 Strukturální předpoklady odpovědnostního řízení .....	30
5.2 Výkonově orientované účetnictví .....	35
5.2.1 Charakter výrobního procesu .....	35
5.2.2 Členitost výrobního procesu.....	36
5.2.3 Organizace dávkování výrobků .....	37
5.2.4 Délka výrobního cyklu .....	37
5.2.5 Sdruženost výrobního procesu .....	38
<b>6 Vnitropodniková cena.....</b>	<b>39</b>
6.1 Typy vnitropodnikových cen .....	39
6.1.1 Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů.....	40
6.1.2 Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů.....	40
6.1.3 Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky .....	40
6.1.4 Vnitropodniková cena založená na tržní ceně .....	41
6.1.5 Vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky.....	41
<b>7 Vnitropodniková banka.....</b>	<b>42</b>
<b>8 Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti AGRO BYSTRICE a. s.....</b>	<b>45</b>
8.1 Charakteristika společnosti .....	45

8.1.1	Obor podnikání .....	45
8.1.2	Historie .....	45
8.1.3	Organizace společnosti .....	46
8.1.4	Výrobky a služby .....	49
8.1.5	Analýza trhu .....	50
8.2	Účetnictví ve společnosti .....	52
8.2.1	Zpracování účetnictví .....	53
8.2.2	Vnitropodnikové účetnictví .....	53
8.3	Náklady společnosti .....	56
8.3.1	Náklady vnitropodnikových středisek .....	56
8.3.2	Náklady na kalkulační jednici .....	62
8.4	Kalkulace .....	62
8.5	Rozpočet společnosti .....	68
8.5.1	Zpracování rozpočtu .....	68
8.5.2	Kontrola plnění rozpočtu .....	70
8.6	Účetní závěrka a účetní doklady .....	70
8.6.1	Účetní závěrka .....	70
8.6.2	Účetní doklady .....	72
8.7	Problematika odpovědnosti vnitropodnikových středisek .....	73
<b>Závěr .....</b>		<b>74</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>		<b>76</b>



# Seznam obrázků a tabulek

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Kalkulační systém.....	22
Obrázek 2: Příklad centralizované organizační struktury.....	31
Obrázek 3: Příklad decentralizované organizační struktury.....	32
Obrázek 4: Organizační schéma společnosti AGRO BYSTRICE a. s. ....	47

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Typový kalkulační vzorec .....	21
Tabulka 2: Přehled počtu zaměstnanců AGRO BYSTRICE a. s. ....	48
Tabulka 3: SWOT analýza společnosti AGRO BYSTRICE a. s. ....	51
Tabulka 4: Náklady střediska Živočišná výroba .....	59
Tabulka 5: Náklady střediska Rostlinná výroba.....	60
Tabulka 6: Náklady střediska Dílna .....	61
Tabulka 7: Náklady střediska Správa a řízení .....	61
Tabulka 8: Plánová kalkulace pro jednotlivé produkty rostlinné výroby.....	62
Tabulka 9: Plánová kalkulace pro jednotlivé produkty živočišné výroby .....	65

# Seznam zkratk

FÚ	Finanční účetnictví
MÚ	Manažerské účetnictví
PP	Penzijní připojištění
SZIF	Státní zemědělský intervenční fond
VPB	Vnitropodniková banka
ZD	Zemědělské družstvo
ŽP	Životní pojištění

# Úvod

Cílem každého podniku není jen vytvářet zisk, ale především získat dobré postavení na trhu. Tohoto postavení dosáhne podnik tehdy, bude-li vytvářet takové produkty a služby, které uspokojí potřeby a přání zákazníků. Klíčem k úspěchu je perfektně naplánovaný podnikatelský proces začínající zjištěním potřeb zákazníků přes výrobu daného produktu až po jeho prodej konečným spotřebitelům. Tento proces je velmi složitý a je třeba ho neustále sledovat. Úkolem manažerů je zajistit efektivnost tohoto procesu, tzn. zvyšovat výkonnost jednotlivých útvarů provádějících dané činnosti v podniku. Jejich snahou by proto mělo být zabezpečit plynulý průběh procesu a tím snižovat celkové náklady společnosti. Pro správné řízení a plánování potřebují manažeři relevantní informace při svém rozhodování. Jednou z oblastí, která tyto informace poskytuje, je vnitropodnikové účetnictví. Kvalita předkládaných informací může značně ovlivnit konkurenceschopnost podniku a tím i jeho postavení na trhu.

Cílem mé diplomové práce je analyzovat systém vnitropodnikového účetnictví ve vybraném podniku. Práce je rozdělena na dvě základní části, teoretickou a praktickou. Teoretické poznatky jsou čerpány z rešerší odborné literatury, která se zabývá problematikou vnitropodnikového účetnictví. Informace o vybraném podniku byly získány z interních zdrojů společnosti. Vycházela jsem zejména z vnitropodnikových směrnic, z účetních výkazů a z konzultací s odpovědnými pracovníky. Při zpracování diplomové práce byla použita metoda analýzy sekundárních dat a pohovory s vedoucími pracovníky společnosti. V teoretické části se zabývám nejprve základní charakteristikou manažerského účetnictví, jeho způsobem zpracování a vztahem k finančnímu a nákladovému účetnictví. Poté je provedena analýza kalkulačního systému a rozpočetnictví, které jsou nedílnou součástí vnitropodnikového účetnictví. Další kapitoly jsou věnovány výkonovému a odpovědnostnímu účetnictví a vnitropodnikové ceně, která je významným nástrojem odpovědnostního řízení. Na závěr je charakterizována vnitropodniková banka. Praktická část diplomové práce je zaměřena na analýzu vnitropodnikového účetnictví vybraného podniku. Dále je nastíněn problém společnosti týkající se odpovědnosti za úroveň hospodaření jednotlivých vnitropodnikových středisek. Na závěr je provedeno shrnutí zjištěných poznatků a předloženy návrhy a doporučení k řešení daného problému.

# **1 Základní charakteristika finančního a manažerského účetnictví**

Tato kapitola bude zaměřena na charakteristiku finančního a manažerského účetnictví, na jejich vzájemný vztah a na vztah mezi nákladovým a manažerským účetnictvím.

## **1.1 Finanční účetnictví**

Finanční účetnictví (dále jen FÚ) zobrazuje stav majetku, zdroje jeho krytí, závazky, pohledávky, náklady, výnosy a výsledek hospodaření za podnik jako celek. Důležitým požadavkem na finanční účetnictví je, aby uvedené účetní informace byly pravdivé úplné a věrné. Účetní data se zachycují na syntetických účtech v legislativně daných účetních výkazech (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz cash-flow atd.). Nedostatkem finančního účetnictví je jeho nesoustředění se na jednotlivá vnitropodniková střediska. V další kapitole budou charakterizovány rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím.

## **1.2 Vztah manažerského a finančního účetnictví**

Manažerské a finanční účetnictví se liší hlavně z hlediska svých uživatelů. Finanční účetnictví je v první řadě zdrojem informací pro vlastníky podniků. Jeho dalšími uživateli jsou věřitelé, kteří poskytují podniku svůj kapitál na určitou dobu za předem sjednaný úrok. I oni mají zájem o informace týkající se stavu majetku podniku a o jeho výsledku hospodaření, přestože nemají v podniku žádný vlastnický podíl. A v neposlední řadě se mezi jeho uživatele řadí také subjekty z okolí podniku (státní orgány, dodavatelé, banky apod.). Na druhé straně manažerské účetnictví (dále jen MÚ) poskytuje informace uživatelům uvnitř podniku (interní uživatelé). Tyto účetní informace slouží hlavně manažerům podniku pro jejich rozhodování, plánování a kontrolování činností. Jako další významný rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím lze uvést časové hledisko.

Finanční účetnictví vychází z informací z minulosti, zatímco v manažerském účetnictví se informace týkají minulosti, současnosti i budoucnosti.

Požadavky externích uživatelů FÚ a interních uživatelů MÚ se zpracovatelsky zajišťují třemi způsoby. Podnik si může vybrat, zda bude používat jednookruhový nebo dvouokruhový způsob účtování popřípadě jejich kombinaci.

Jednookruhový způsob účtování se používá všude tam, kde je malý počet vnitropodnikových středisek. Předpokladem fungování této metody účtování je vytvoření systematické analytické evidence (vytváří se analytické účty k syntetickým účtům FÚ). Analytická evidence se sleduje z hlediska věcného obsahu účtů a z hlediska jednotlivých vnitropodnikových středisek a výkonů. V podniku tedy existuje pouze jeden okruh, ve kterém jsou zachyceny informace o všech transakcích provedených v daném účetním období. Zjišťování výsledku hospodaření je v tomto případě složitější, protože se musí rozlišit, zda účetní operace vstupují do výsledku hospodaření finančního i manažerského účetnictví, nebo pouze do jednoho z nich. Hlavním cílem jednookruhového způsobu účtování je tedy zajištění požadavků interních a externích uživatelů v jednom okruhu pomocí analytické evidence. To lze jen v případě, že se informační potřeby uživatelů příliš neliší v obsahovém vymezení a postačí jim tak pouze podrobnější sledování účetních informací za podnik jako celek.

Ve dvouokruhovém způsobu účtování se sledují náklady a výnosy ve dvou samostatných okruzích, ve finančním a manažerském účetnictví. Hlavním důvodem tohoto rozdělení je skutečnost, že informace, které jsou určeny pro vnitřní řízení, jsou důvěrné a podnik nemá zájem, aby tyto účetní údaje byly zveřejňovány. Tyto okruhy jsou pak vzájemně propojeny spojovacími účty. Spojovací účty slouží k zachycení účetní informace, která je zobrazena jak ve finančním účetnictví, tak i v manažerském účetnictví. Používají se tedy u všech transakcí, které jsou předmětem obou těchto systémů. Hlavním úkolem těchto spojovacích účtů je zajištění správnosti, podvojnosti a souvztažnosti účtů. Tento způsob se používá všude tam, kde se požadavky jednotlivých uživatelů účetních informací významně liší. V porovnání s předchozím způsobem zachycení účetních údajů je tato metoda přehlednější a srozumitelnější.

### **1.3 Manažerské účetnictví**

Hlavním úkolem manažerského účetnictví je zjišťovat a analyzovat veškeré informace o prováděných činnostech uvnitř podniku. Výstupem MÚ nejsou účetní výkazy, ale různé sestavy a vnitropodnikové výkazy, které slouží vedoucím pracovníkům a vrcholovému vedení. Ti získané informace analyzují a používají je pro své rozhodování o budoucích možnostech podniku.

MÚ by mělo poskytovat informace především o struktuře nákladů, výkonů a útvarů. Mělo by zabezpečit dobré fungování kalkulačního systému, útvarového odpovědnostního řízení, běžné kontroly nákladů, podnikových rozpočtů, rozpočtů režie, střediskových nákladů, výnosů atd. Manažerské účetnictví tedy předpokládá spojení nákladového účetnictví, kalkulací a rozpočetnictví.<sup>1</sup>

### **1.4 Vztah manažerského a nákladového účetnictví**

V manažerském účetnictví lze rozlišit dva samostatné subsystémy účetních informací:

- účetní informace pro řízení podnikatelského procesu (operativní řízení v přímé návaznosti na řízení taktické) – nákladové účetnictví;
- účetní informace pro rozhodování (taktické a strategické řízení) – manažerské účetnictví v užším významu.<sup>2</sup>

Základním cílem nákladového účetnictví je poskytovat informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo rozhodnuto. Podle svého obsahového zaměření lze rozlišit nákladové účetnictví jako:

- výkonové účetnictví podávající informace prostřednictvím kalkulace nákladů o tom, jaké jsou náklady, marže a zisk výrobků, prací nebo služeb;

---

1. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 76.

2. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 26.

- odpovědností účetnictví sledující náklady podle vnitropodnikových středisek, které je vytvořily, v návaznosti na plány, rozpočty a vnitropodnikové ceny.<sup>3</sup>

Manažerské účetnictví (v užším významu) podává informace o možnostech budoucího vývoje podnikatelského procesu. Dále se odlišuje od nákladového účetnictví tím, že podává souhrnné informace pro vrcholové řízení.

---

3. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 22.

## 2 Náklady

Ve finančním účetnictví jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického prospěchu. Může se jednat o pokles aktiv nebo přírůstek závazků. Znamená to tedy, že podnik obětuje svůj ekonomický zdroj k dosažení určitého výnosu z prodeje. Manažerské účetnictví vymezuje náklad, jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. Charakteristikami takto zobrazených nákladů je účelnost a účelový charakter. Pod pojmem účelnost se chápe vynaložení nákladů rozumně odpovídající výsledku činnosti. Účelový charakter zase vyjadřuje blízký vztah nákladů k výkonům podniku.<sup>4</sup>

### 2.1 Členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich rozdělení do skupin podle určitých charakteristik. Následující kapitola se bude zabývat druhovým, účelovým, kalkulačním členěním a členěním nákladů podle závislosti na objemu výkonů.

#### 2.1.1 Druhové členění nákladů

Hlavním úkolem druhového členění nákladů je zjištění celkové úrovně spotřebovaných zdrojů podniku za dané účetní období. Tyto spotřebované vstupy jsou rozděleny do nákladových druhů, které jsou zachyceny v 5. účtové třídě. Lze tedy zjistit, kolik toho bylo spotřebováno, ale nelze poznat, na co byly náklady v souvislosti s výrobním procesem vynaloženy. Dále se nerozpozná, jaké vnitropodnikové středisko je zodpovědné za tyto vzniklé náklady.

---

4. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 44.

Druhové členění nákladů má význam pouze pro finanční účetnictví, protože podává informace o nákladech za podnik jako celek. Podnik porovnává tyto náklady s výnosy a zjišťuje, jakého výsledku hospodaření dosáhl v daném účetním období. Velký význam má i z hlediska makroekonomického a to především proto, že tyto skupiny nákladů jsou předem pevně stanovené a je tedy možné je porovnávat s jednotlivými podniky, které v ekonomice fungují. Sledované informace o nákladech jsou také důležitým podkladem pro zajištění rovnováhy mezi potřebami vstupních výrobních zdrojů podniku a jejich zajištěním.

Jednotlivé nákladové druhy se člení do třech podskupin:

- **provozní náklady** - jedná se o takové položky nákladů, které se pravidelně opakují v každém výrobním procesu (spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové náklady, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, opravy a udržování atd.);
- **finanční náklady** – tyto náklady vyplývají z finančních operací podniku (placené úroky, kurzové ztráty, poplatky atd.)
- **mimořádné náklady** – náklady, které se neopakují, jsou neobvyklé, nahodilé, objevují se tedy velmi zřídka (manka a škody, pokuty, penále atd.).

Druhové členění nákladů obsahuje takové nákladové položky, které lze charakterizovat třemi základními vlastnostmi:

- jsou **prvotní**, stávají se předmětem zobrazení v okamžiku jejich vstupu do podniku;
- jedná se o náklady **externí**, tím se rozumí, že vznikají spotřebou produktů či služeb od externích dodavatelů;
- jsou **jednoduché**, nelze je už více zjednodušit.<sup>5</sup>

Druhové členění nákladů má své výhody i nevýhody. Za výhodu lze považovat průkazné a jednoznačné vyjádření spotřeby zdrojů podniku. Naopak nevýhodou tohoto členění je nevyjádření příčiny vynaložených nákladů.<sup>6</sup>

---

5. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 100.

6. Tamtéž, s. 101.



### **2.1.2 Účelové členění nákladů**

Účelové členění nákladů sleduje náklady, které úzce souvisí s vlastním procesem tvorby výkonů. Lze je charakterizovat na různé úrovni podrobnosti.

V první řadě se zde sledují náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení výroby. Technologické náklady jsou náklady vynaložené na výrobu určitého výkonu. Jedná se tedy o náklady, které jsou bezprostředně spojeny s daným technologickým postupem výroby. Jako příklad lze uvést spotřebu základního materiálu, spotřebu energie strojního zařízení, mzdové náklady apod.<sup>7</sup> Náklady na obsluhu a řízení zajišťují podmínky pro plynulý průběh výrobního procesu (náklady na opravu a údržbu strojů, zásobování, skladování, vnitropodniková doprava atd.). V dalším kroku se technologické náklady podrobněji člení na režijní a jednicové náklady. Jednicové náklady lze přiřadit ke konkrétní jednotce výkonu (jednicový materiál, jednicové mzdy atd.). Naopak režijní náklady jsou vyjádřeny souhrnně na určité v daném období vyrobené množství výrobků (časové odpisy, různé typy režii, zásobovací, odbytová, správní atd.).

### **2.1.3 Kalkulační členění nákladů**

Zvláštním typem účelového členění nákladů je kalkulační členění. Jedná se o rozdělení nákladů podle jejich vztahu k výkonu, který je předmětem kalkulace. Rozlišují se zde náklady přímé a nepřímé. Přímé náklady bezprostředně souvisí s danou jednotkou výkonu. Oproti tomu nepřímé náklady nemají konkrétní vztah k dané jednotce výkonu, ale zajišťují hladký průběh tvorby výrobku a na jednotku výkonu se vyčísľují nepřímo.<sup>8</sup>

Nepřímé náklady se vyčísľují pomocí kalkulačních technik. Prostřednictvím těchto technik jsme schopni rozpočítat, resp. rozvrhnout tyto náklady na kalkulační jednici. Rozlišují se tři základní kalkulační techniky, které jsou následující:

---

7. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 103, 104.

8. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 72.

- **kalkulace dělením prostá** – všechny náklady v jednotlivých nákladových položkách dělíme celkovým objemem produkce, tato kalkulační technika je velmi jednoduchá, ale její používání je omezené pouze na homogenní výrobu;
- **kalkulace dělením s poměrovými čísly** – tato kalkulace se používá v případě, že se v podniku vyrábí jeden druh výrobků, který se liší určitou vlastností (např. hmotností, pracností atd.);
- **kalkulace přírážková** – náklady se rozpočítávají prostřednictvím rozvrhové základny, jedná se o takovou veličinu, na kterou jsou spotřebované režijní náklady závislé, tento typ kalkulace se používá především u heterogenní výroby.

### 2.1.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů rozlišuje dvě skupiny nákladů:

- variabilní náklady,
- fixní náklady.

Variabilní náklady jsou takové náklady, které se mění podle toho, jaké množství výrobků se v daném výrobním procesu vyprodukuje. Jedná se o vstupy, které jsou najednou spotřebovány. Variabilní náklady se rozdělují na:

- **proporcionální (lineární) náklady**, které rostou stejným tempem, jako roste objem výkonů (př. základní materiál);
- **nadproporcionální (progresivní) náklady** rostou rychleji než objem výkonů, tzn., že každé další dodatečně vkládané náklady stále rostou (př. přesčasy pracovníků);
- **podproporcionální (degresivní) náklady**, které rostou pomaleji než objem výkonů, každé dodatečně vložené náklady jsou tedy nižší, než byly ty předchozí (př. opravy stroje).

Fixní náklady jsou oproti nákladům variabilní nezávislé na změně objemu vyrobené produkce. Nazývají se také jako kapacitní náklady. Jedná se o takové náklady, které se nespotřebovávají najednou, ale postupně. Rozlišují se zde utopené fixní náklady a běžné fixní náklady. Utopené fixní náklady nelze vzít zpět, nelze je nijak ovlivnit (př. odpisy). Na druhé straně běžné fixní náklady ovlivnit lze. V případě, že dojde k výraznému snížení kapacity, tak tyto náklady je možné omezit (př. mzdy vedoucích pracovníků, vytápění budovy apod.) Fixní náklady se berou v úvahu pouze v krátkém období, z dlouhodobého hlediska jsou všechny náklady variabilní.

### 3 Kalkulace

Kalkulace je nástroj, který umožňuje stanovit náklady, marži, zisk a cenu na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Jednotkou výkonu se rozumí výrobek, práce, služba nebo činnost (operace), kterou je potřeba provést v souvislosti s procesem tvorby výkonu.<sup>9</sup>

Kalkulace má v podniku řadu důležitých funkcí, které se vyvíjely postupně podle konkrétních potřeb organizace. První funkcí kalkulace bylo zjištění skutečně vynaložených nákladů na jednotku výkonu, ze kterých se poté stanovila cena jednotky, jednalo se o výslednou kalkulaci. Později však začal vznikat požadavek na to, aby se náklady na jednotku výkonu stanovovaly předem, tedy dříve než byl výrobek vyprodukován (předběžná kalkulace). To proto, aby bylo možné stanovit nákladový úkol a provádět kontrolu průběhu nákladů. Vzniklo tak několik druhů výsledných a předběžných kalkulací. Tuto soustavu kalkulací nazýváme kalkulační systém. V současné době mezi její základní funkce patří:

- představuje důležitý informační podklad pro řízení nákladů výkonů vytvořených v podniku,
- slouží jako podklad pro plánování a kontrolu nákladů v operativním řízení,
- je jedním z významných podkladů pro rozhodování o tom, jaká bude struktura a sortiment vyráběných výkonů,
- má důležitý význam pro rozhodování v oblasti cenové politiky a v oblasti stanovení vnitropodnikových cen.<sup>10</sup>

---

9. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 111.

10. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 175

### 3.1 Forma kalkulace

Kalkulace je obvykle vyjádřena ve formě kalkulačního vzorce. Kalkulační vzorec je složen z jednotlivých kalkulačních položek, které jsou seřazeny v určitém pořadí. „*Sled položek kalkulačního vzorce využívá kalkulačního členění nákladů, skládajícího se z položek jednicových a režijních nákladů.*“<sup>11</sup>

Struktura kalkulačního vzorce se dlouhá léta vyvíjela. Pro vyjádření kalkulace úplných vlastních nákladů se používá typový kalkulační vzorec, který slouží jako základna pro tvorbu kalkulačních vzorců pro různé organizační, technologické a jiné podmínky.<sup>12</sup> Typový kalkulační vzorec zobrazuje tabulka č. 1.

**Tabulka 1: Typový kalkulační vzorec**

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní (provozní) režie
- <i>Vlastní náklady výroby</i>
5. Správní režie
- <i>Vlastní náklady výkonu</i>
6. Odbytová režie
- Úplné vlastní náklady výkonu

Zdroj: HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 178.

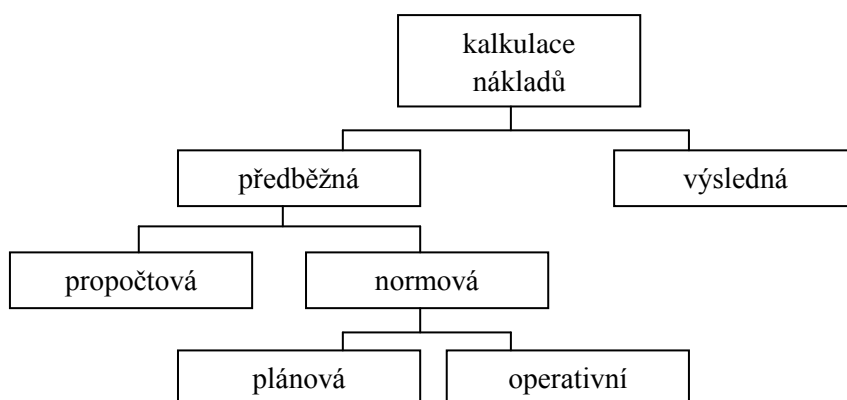
### 3.2 Prvky kalkulačního systému

Kalkulační systém obsahuje všechny kalkulace sestavované v podniku. Jednotlivé prvky (kalkulace) tohoto systému se rozlišují podle toho, jaký mají vztah plné nebo dílčí náklady ke kalkulační jednotci nebo podle metod přiřazení nákladů předmětu kalkulace. Mohou se lišit také z hlediska doby jejich sestavení a vztahu k časovému horizontu jejich využití.<sup>13</sup> Základní členění kalkulací je zobrazeno na obrázku č. 1.

11. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 177.

12. Tamtéž, s. 177.

13. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 187.



Obrázek 1: Kalkulační systém

Zdroj: FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 224.

### 3.2.1 Předběžné kalkulace

Předběžné kalkulace se sestavují ještě předtím, než začne vlastní výrobní či jiný proces. Patří sem propočtové a normové kalkulace, normové se dále dělí na plánové a operativní kalkulace.

#### Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se sestavuje u nových výrobků a to v době, kdy není jasné, v jakých podmínkách bude výroba probíhat a není přesně známa konstrukční a technická dokumentace těchto výrobků. Při vytváření této kalkulace se čerpá z různých zdrojů. Zdrojem můžou být například výsledné kalkulace podobných výrobků, ceny, náčrtky, technické parametry výrobků. Kvalita jejího sestavení tedy závisí na přesnosti používaných zdrojů.<sup>14</sup> Tato forma předběžné kalkulace je velmi málo přesná a nemůže být proto používána ke stanovení nákladového úkolu.

---

14. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 183.

## Plánová kalkulace

Plánová kalkulace se používá především k určení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové nebo hromadné výrobě. Sestavuje se v návaznosti na konstrukční a technologickou přípravu výroby určitého výrobku. Její součástí je stanovení spotřebních a výkonových norem, jejichž oceněním se získají hodnoty přímých nákladů v plánové kalkulaci. Režijní náklady jsou vyčísleny na základě rozpočtu režijních nákladů. Poté se plánová kalkulace upravuje o změny a inovace, ke kterým má v daném období dojít.<sup>15</sup> Z tohoto hlediska má plánová kalkulace dvojí podobu:

- „Jako plánová kalkulace dílčího období vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech, následujících po realizaci předpokládaných změn.
- Jako plánová kalkulace celého hodnoceného období je pak v podstatě váženým aritmetickým průměrem jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů (které reagují na změny vyjádřené v plánu inovací), přičemž jako váhy vystupují váhy objemy výkonů, jejichž výroba se v daném dílčím období předpokládá.“<sup>16</sup>

## Operativní kalkulace

Podkladem pro sestavení operativní kalkulace jsou rovněž normy spotřeby materiálu a času, které jsou platné k datu sestavení této kalkulace. Operativní kalkulace je také uváděna pod pojmem běžná nebo výrobní kalkulace, to proto, že slouží jako úkol pro výrobní útvary. Výše režijních nákladů se zde stanoví podle přírážek či podle sazeb vypočtených z rozpočtů režijních nákladů středisek. Pokud se změní konstrukční a technologická dokumentace obsahující normy spotřeby materiálu a času, změní se tím i operativní kalkulace na novou operativní kalkulaci. Z toho vyplývá, že tato kalkulace je jednou z nejpřesnějších.<sup>17</sup>

---

15. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 194.

16. Tamtéž, s. 195.

17. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 183.

### **3.2.2 Výsledná kalkulace**

Výsledná kalkulace se na rozdíl od kalkulace předběžné sestavuje až po skončení výrobního procesu. Udává skutečné náklady, které byly vynaloženy na výrobu kalkulační jednotice. Tyto náklady už nelze nijak ovlivnit, ale slouží pouze k hodnocení spotřebovaných nákladů. Podkladem pro sestavení výsledné kalkulace je především vnitropodnikové účetnictví. Tato kalkulace slouží zejména k porovnání s některým druhem předběžné kalkulace. Dále se uplatňuje jako podklad pro řízení cen nebo pro sestavování propočtových kalkulací atd.



## 4 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je důležitým subsystémem manažerského účetnictví. Rozumí se jím vytváření soustav rozpočtů, které vytvářejí představu o budoucím průběhu procesu v podniku. Obsahem rozpočtu jako jsou číselné údaje vyjádřené v peněžních jednotkách obsahující očekávanou a plánovanou skutečnost. Rozpočty mají v podniku řadu důležitých úkolů, jež jsou charakterizovány v následujícím výčtu:

- jedním z hlavních úkolů je ten, že zefektivňují řídicí proces, napomáhají manažerům při plánování a rozhodování o budoucím vývoji podniku, poskytují jim informace o možnostech dopadu stanovených plánů;
- koordinují činnosti podniku;
- slouží jako podklad pro průběžnou kontrolu, rozpočet představuje nástroj stanovení úkolu pro střediska podniku a jejich pracovníky, kteří v průběhu své činnosti kontrolují, podle stanoveného rozpočtu, zda dodržují plán směřující k předem určenému cíli podniku;
- motivují k dosažení cílů podniku, znamená to, že odpovědní pracovníci jsou finančně odměněni v případě, že splní stanovený rozpočet.<sup>18</sup>

Je důležité upozornit ještě na skutečnost, že často dochází k zaměňování pojmů rozpočet a plán. Plán má však úplně jiný význam. Může být na rozdíl od rozpočtu vyjádřen rovněž v naturálních jednotkách.

---

18. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠÍŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 124.

## 4.1 Obsah rozpočetnictví

System rozpočetnictví obsahuje dva typy rozpočtů, jedná se o:

- podnikové rozpočty, to jsou rozpočty sestavené za podnik jako celek, jejich součástí je rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků;
- střediskové rozpočty, jde o transformaci podnikového rozpočtu na konkrétní úkoly středisek.

Podnikové rozpočty se dále rozkládají na tři části:

- **rozpočty nákladů a výnosů**, které představují v peněžních jednotkách vyjádřený objem spotřebovaných ekonomických zdrojů nebo objem vytvořených výkonů za dané období. Náklady a výnosy jsou zde ve věcné a časové souvislosti s daným rozpočtovým obdobím. Rozpočtovým obdobím zde bývá kalendářní nebo hospodářský rok, ve kterém se náklady a výnosy často rozpočtují ještě podrobněji na měsíce. Příkladem těchto rozpočtů může být rozpočet režijních nákladů výrobního či správního střediska, rozpočet očekávaných tržeb za výkony podniku atd. Souhrn těchto rozpočtů je zachycen v rozpočetní výsledovce;
- **rozpočty stavů (stavových veličin)** zachycující plánovaný stav majetku a závazku k určitému časovému období. Většinou se jedná o konec rozpočtového období. Jako příklad rozpočtu stavových veličin lze uvést konečný stav zásob materiálu, nedokončené výroby, hotových výrobků, pohledávek a závazků. Tyto rozpočty jsou v celkové podobě zobrazeny v rozpočetní rozvaze;
- **rozpočty příjmů a výdajů** (peněžních toků) zachycují údaje o objemu přijatých a vydaných peněžních prostředků za dané rozpočtové období. Zde lze jako příklad uvést rozpočet inkasa pohledávek, rozpočet výdajů na nákup surovin, materiál apod. Souhrnný přehled těchto rozpočtů je zachycen v rozpočetních výkazu peněžních toků.<sup>19</sup>

---

19. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 127.

## **4.2 Rozpočty režijních nákladů středisek**

U rozpočtu režijních nákladů středisek musí odpovědní pracovníci nejprve určit strukturu a metodu stanovení rozpočtovaných režijních nákladů. Nakonec také stanoví způsob, jakým bude kontrolováno dodržení daného rozpočtu.

### **4.2.1 Struktura rozpočtovaných režijních nákladů**

Struktura rozpočtovaných režijních nákladů zachycuje vznik a vývoj nákladů, které se mění v důsledku změn objemů výkonů. Základním členěním nákladů je zde členění na fixní a variabilní náklady, které navazují na účelové a druhové členění. V případě, že vnitropodnikové útvary spotřebovávají výkony jak od externích dodavatelů, tak od jiných vnitropodnikových středisek, rozlišují se v tomto rozpočtu náklady prvotní a druhotné.<sup>20</sup>

### **4.2.2 Metody stanovení rozpočtovaných režijních nákladů**

Jako základní metody stanovení rozpočtovaných režijních nákladů lze uvést dvě. Jedná se o metodu rozpočtování s nulovým základem a indexní metodu.

Metoda rozpočtování s nulovým základem nevychází z minulých údajů, ale z výkonů a činností, které podnik vytváří. V návaznosti na tyto činnosti a výkony, podnik stanoví výši režijních nákladů, přičemž při jejich stanovení využívá normativu režijních nákladů. Normativem se rozumí nákladový úkol režijních nákladů střediska v určité proporci k výkonu střediska. Výhodou této metody je odstraňování neproduktivních činností.<sup>21</sup>

---

20. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 375.

21. Tamtéž, s. 376.

Indexní metoda vychází z indexů vyjadřujících nárůst či pokles jednotlivých nákladových položek ve vztahu k předpokládaným změnám v objemu výkonů v daném rozpočtovém období. Velkou výhodou této metody je její jednoduchost.<sup>22</sup>

#### **4.2.3 Kontrola plnění rozpočtu režijních nákladů**

Aby rozpočet fungoval tak jak má, je důležité průběžně porovnávat rozpočtované náklady se skutečně dosaženými a to minimálně jednou za měsíc. Cílem tohoto porovnání je zjistit odchylky mezi těmito náklady a příčiny jejich vzniku. Častou příčinou odchylek je nereálné stanovení rozpočtu. Další příčinou může být také změna podmínek v průběhu rozpočtovaného období, než za jakých byl rozpočet původně stanoven. Důležité je v případě vzniku odchylek přijmout vhodná opatření, která je zmírní či odstraní.

---

22. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 379.

## 5 Odpovědnostní a výkonové účetnictví

### 5.1 Odpovědnostně orientované účetnictví

Hlavním důvodem vedoucím k rozvoji odpovědnostního řízení byl především růst požadavků na výkonnost podniku, který vyvolal potřebu provést podrobnější přípravu podnikatelského procesu a koordinaci jednotlivých činností ve vnitřních útvech podniku. Informační potřebu tohoto odpovědnostního řízení zajišťuje tzv. odpovědnostní účetnictví.<sup>23</sup>

Odpovědnostní účetnictví je takový systém, který umožňuje sledovat finanční výsledky jednotlivých odpovědnostních středisek. Tyto informace slouží vrcholovému vedení především ke zhodnocení činnosti manažerů a tím současně k motivaci, která by měla vést manažery k tomu, aby jednali v nejlepším zájmu společnosti.<sup>24</sup> Mezi hlavní cíle odpovědnostně orientovaného účetnictví tedy patří:

- stanovení oblastí, které jednotlivé útvary mohou svou činností ovlivnit;
- určení konkrétních úkolů, které mají být v daných oblastech dosaženy;
- vyjádření přínosu jednotlivých útvarů k celopodnikovým výsledkům.<sup>25</sup>

Dosažení těchto cílů se uskutečňuje ve třech vzájemně propojených fázích:

- v první fázi se transformují celopodnikové cíle na systém dílčích cílů, které budou realizovat jednotlivé útvary podniku;
- v druhé fázi se provádí kontrola daných cílů, určují se především pozitivní a negativní dopady na celkové výsledky podle odpovědných pracovníků;
- v poslední fázi se celý proces završuje stanovením určité formy odměny v návaznosti na dosažené výsledky.<sup>26</sup>

---

23. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 392.

24. HORNGREN, CH. T.; SUNDEM, G. L., Introduction to Management Accounting, s. 260

25. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 392.

26. Tamtéž, s. 392.

### 5.1.1 Strukturální předpoklady odpovědnostního řízení

Základním předpokladem účinného fungování odpovědnostního řízení je vymezení struktury podniku a určení manažerských kompetencí v této struktuře. Je tedy důležité vyřešit otázku organizační struktury, stanovit míru centralizace a decentralizace podniku, a v neposlední řadě vytvořit ekonomickou strukturu podniku.

#### Organizační struktura podniku

Úkolem organizační struktury je určit věcnou náplň činností jednotlivých prvků této struktury a vazby mezi nimi. Jejím hlavním cílem je vytvoření takového uspořádání, které optimálním způsobem zajistí dosažení stanovených cílů podniku. Organizační struktura je dále důležitým nástrojem pro vymezení pravomoci a odpovědnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů a předpokladem pro jejich věcné řízení.<sup>27</sup>

V odpovědnostním řízení rozlišujeme dvojí vyjádření vazeb mezi jednotlivými útvary. Jedná se o vazby horizontální a vertikální. Horizontální vazby jsou výsledkem dělby činností mezi jednotlivými útvary. Jejich rozsah závisí na tom, jaký ze dvou základních přístupů k upořádání podnik zvolí:

- předmětné uspořádání, kdy proces tvorby výkonu probíhá pouze v jednom útvaru;
- technologické uspořádání, kdy se tvorba výkonu rozdělí na více dílčích procesů, které probíhají v útvarech specializujících se na určitou činnost (nákup, výroba, prodej, ...).<sup>28</sup>

Vertikální vazby se zabývají otázkou míry centralizace resp. decentralizace na jednotlivých úrovních podnikového řízení. Tato problematika bude analyzována podrobněji v následující kapitole.

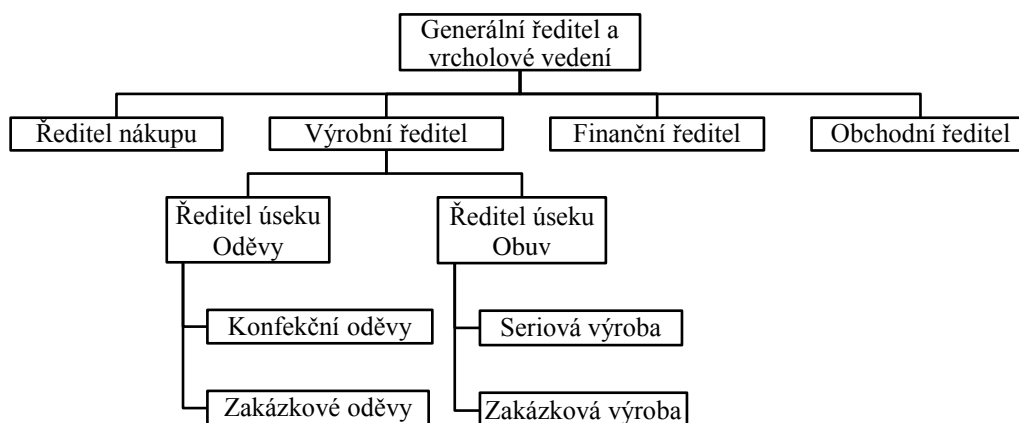
---

27. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 316.

28. Tamtéž, s. 316.

## Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení

Centralizace je takový způsob řízení, kdy rozhodovací pravomoc a odpovědnost má pouze vrcholové vedení. Útvary na nižších úrovních disponují pouze určitými výkonnými funkcemi a jejich úkolem je splnit stanovené úkoly. Tento přístup využívá direktivních metod vedoucích jednotlivé útvary k přesnému včasnému, kvalitnímu a efektivnímu splnění zadaných úkolů, aniž by se od pracovníků útvaru očekávala vlastní iniciativa. Kontrola činností jednotlivých útvarů se provádí v krátkých intervalech, kdy její náplní je především zjištění případných odchylek skutečného vývoje od zadaného úkolu.<sup>29</sup> Příklad centralizované organizační struktury firmy se sportovním oblečením a obuví zobrazuje obrázek č. 2.



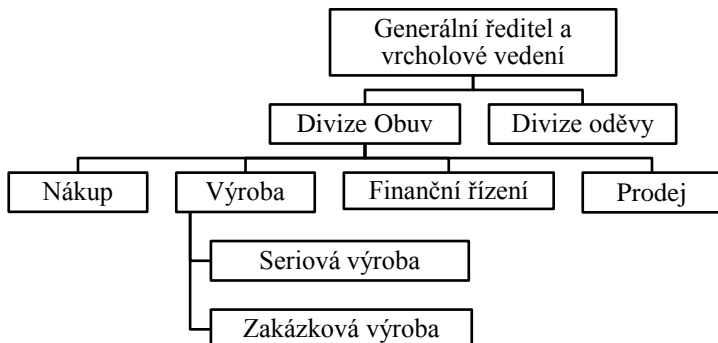
Obrázek 2: Příklad centralizované organizační struktury

Zdroj: FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 317.

Decentralizace je takový způsob řízení podniku, kdy se pravomoc a odpovědnost přenáší z nadřazené úrovně řízení na úroveň podřízené. Podřízené útvary zde disponují jak výkonnými, tak i rozhodovacími funkcemi. Decentralizovaný přístup na rozdíl od centralizovaného předpokládá zapojení vlastní iniciativy pracovníků, které by mohlo nalézt příležitost ke zlepšení podnikatelského procesu. Kontrola dosažených výsledků jednotlivého útvaru se provádí v delších obdobích, kdy se porovnává jejich přínos

29. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 319.

s výsledky ostatních středisek nebo s konkurenčními firmami. Obrázek č. 3 zobrazuje příklad decentralizované organizační struktury.<sup>30</sup>



Obrázek 3: Příklad decentralizované organizační struktury

Zdroj: FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 318.

## Ekonomická struktura podniku

Na organizační strukturu navazuje ekonomická struktura podniku, která doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Jednotlivými prvky této struktury jsou tzv. odpovědnostní střediska, která jsou určitým způsobem zainteresována na dosažení hodnotových výsledků. Z hlediska rozsahu pravomoci a odpovědnosti lze rozdělit odpovědnostní střediska do šesti základních typů lišících se zejména mírou decentralizace řízení. Členění je následující:

- nákladové středisko,
- výdajové středisko,
- výnosové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,
- investiční středisko.<sup>31</sup>

30. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 318.

31. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 398.



## **Nákladové středisko**

Prvním typem odpovědnostního střediska je nákladové středisko, jehož pracovníci mohou určitým způsobem ovlivnit náklady vyplývajících z jejich činností. Toto středisko odpovídá pouze za vzniklé náklady nikoliv za externí výnosy. Přestože se jedná o středisko s nejnižší úrovní pravomoci a odpovědnosti, neznamená to, že tato střediska řídí pouze malé útvary. Kontrola nákladových středisek se provádí na základě porovnání skutečné a předem stanovené výše nákladů a na základě analýzy případných odchylek.<sup>32</sup>

## **Výdajové středisko**

Výdajovým střediskem rozumíme takové středisko, které svou činností nepřináší prospěch podniku v současnosti, ale zvyšuje potenciál rozvoje firmy v budoucnosti. Jako příklad tohoto střediska lze uvést útvar vzdělávání, strategického marketingu a výzkumu a vývoje. Předpokladem využití hodnotových nástrojů jejich řízení je pravomoc ovlivňovat střediskové náklady (stejně jako u nákladového střediska). Výsledky činnosti jsou hodnoceny zejména věcným posouzením prospěchu, který vyplývá podniku z dané činnosti.<sup>33</sup>

## **Výnosové středisko**

Výnosové středisko lze považovat za protiklad nákladového střediska. Jeho pracovníci mohou ovlivnit pouze externí výnosy, nikoliv náklady spojené s tvorbou výkonu nebo s jeho nákupem. Toto středisko má na rozdíl od střediska nákladového pravomoc vstupovat do vztahů se zákazníky a tím může ovlivnit rozsah a strukturu prodaných výkonů. Zde lze jako příklad výnosového střediska uvést útvar prodeje nebo oddělení v obchodních domech.<sup>34</sup>

---

32. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 322.

33. Tamtéž, s. 322.

34. Tamtéž, s. 323.

## **Ziskové středisko**

Dalším typem odpovědnostního střediska je středisko ziskové, jehož pracovníci mohou ovlivnit jak výši nákladů, tak i výši externích výnosů vycházejících z jejich činnosti. Hlavním předpokladem jeho využití je pravomoc řídit celý podnikatelský proces. Středisko může tak vstupovat do vztahů s externími dodavateli i odběrateli. Ovlivňuje tedy veškeré faktory, které působí na vývoj nákladů, výnosů a zisku střediska. Ziskovým střediskem může být například prodejní závod výrobního podniku.<sup>35</sup>

## **Rentabilitní středisko**

Rentabilitní středisko odpovídá jak za náklady a externí výnosy, tak i za výši střediskem vázaného čistého pracovního kapitálu. Pravomoc střediska je stanovena tak, aby mohlo ovlivňovat výši zásob materiálu, nedokončené výroby, výrobků, polotovarů, případně i výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. Zainteresovanost těchto středisek je vztažena k dosažené rentabilitě vázaného kapitálu, jehož výši střediska ovlivňují. Jako příklad lze uvést provoz zajišťující ucelenou část výrobního programu, střediska „staveb“ ve stavebnictví atd.<sup>36</sup>

## **Investiční středisko**

Za nejvyšší úroveň ekonomické struktury je považováno investiční středisko. Předpokladem jeho vzniku je delegace pravomoci a odpovědnosti z vrcholového vedení na středisko v oblasti investičního rozhodování. Středisko má tedy možnost rozhodovat o výši a způsobu využití investic. Samostatné investiční středisko se vyskytuje pouze ve velkých firmách se širokým zaměřením, jinak je představováno pouze vrcholovým vedením.<sup>37</sup>

---

35. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 324.

36. Tamtéž, s. 325.

37. Tamtéž, s. 325.

## 5.2 Výkonově orientované účetnictví

Účetnictví lze orientovat nejen na vnitropodnikové útvary, jako tomu bylo u odpovědnostně orientovaného účetnictví, ale také na výkony (výrobky, služby či jiné produkty). V tomto případě se hovoří o výkonově orientovaném účetnictví. Není zde tedy členěn vnitropodnikový útvar, ale např. výrobek.<sup>38</sup>

Na základě podmínek, za nichž probíhá podnikatelský proces, se určí konkrétní řešení výkonově orientovaného nákladového účetnictví. Jedná se zejména o tyto podmínky:

- charakter výrobního procesu,
- členitost výrobního procesu,
- organizace dávkování výrobků,
- délka výrobního cyklu,
- sdruženost vzniku výrobků, jež jsou předmětem prodeje.<sup>39</sup>

### 5.2.1 Charakter výrobního procesu

Podle charakteru výrobního procesu se rozlišují dva základní typy výroby. Jedná se o výrobu organickou a heterogenní.

- **Organickou výrobou** se rozumí proces, v němž se postupně přeměňuje výchozí materiál a suroviny na výrobky s různými kvalitativními vlastnostmi, které se od původních zdrojů odlišují. Výsledkem organické výroby jsou homogenní výrobky vyrobené ze stejnorodých surovin či materiálu. Tyto výrobky nelze většinou mechanicky rozdělit na jednotlivé díly. Typickým příkladem organické výroby je textilní výroba, výroba skla a porcelánu, výroba potravinářská, zemědělská apod.
- **Heterogenní výroba** se naopak vyznačuje tím, že výrobky vznikají mechanickým spojováním samostatných dílů, přičemž tyto díly mají stále charakter výměnné části

---

38. LAZAR, J., Manažerské účetnictví kontrola a řízení nákladů v praxi, s. 63.

39. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 213.

hotového výrobku. Výsledkem tohoto typu výroby, jak již vyplývá z jejího názvu, jsou výrobky heterogenní (rozložitelné na dílčí části). Jako příklad heterogenní výroby lze uvést výrobu strojírenských zařízení, výrobu spotřební elektroniky, výrobu dveří a oken apod.<sup>40</sup>

### 5.2.2 Členitost výrobního procesu

S charakterem výrobního procesu a výkonů je úzce spojena také jejich členitost. Organická popř. heterogenní výroba probíhá v jedné nebo v několika na sebe navazujících operacích, které tvoří určitý technologicky uzavřený celek. Výroba bývá také spojena s určitým pracovištěm, proto jí není třeba dále členit na dílčí procesy ani z hlediska informačního zobrazení. Tento proces lze pak z hlediska sledování nákladů považovat za tzv. nečlenitou výrobu. Jsou však případy, kdy je nutné výrobní proces z různých důvodů rozčlenit na více samostatných částí. Tato nutnost vyplývá zejména z následujících skutečností:

- výrobní proces probíhá v jednotlivých etapách a tyto etapy jsou časově nebo místně odděleny (např. sběr vinných hroznů, lisování, zrání, ...),
- zpracovává se zde různé množství suroviny a dochází tu ke vzniku nedokončené výroby, která se musí evidovat (např. výroba střešních krytin, výroba víceletých destilátů, apod.),
- produkce každého z úseků je odlišná z kvalitativního hlediska, produkty vytvořené v jednom úseku mohou vstupovat jako polotovary do většího počtu navazujících útvarů (např. v textilní výrobě může být příze použita jako polotovar pro různé tkaniny).<sup>41</sup>

---

40. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 213.

41. Tamtéž, s. 214.

### 5.2.3 Organizace dávkování výrobků

Z hlediska organizace dávkování výrobků rozlišujeme tři typy výroby. Jedná se o:

- **hromadnou výrobu**, kde jsou prováděné výkony sledovány a vyhodnocovány ve vztahu k pevně určenému časovému intervalu (např. k objemu výroby za směnu, za den atd.). Množství vytvořených výrobků se potom zjišťuje až následně, tedy po skončení hodnoceného období. U těchto výrobků většinou není znám konečný spotřebitel.
- **sériovou výrobu**, u které je předem známo množství výrobků, které má být vyrobeno. Ekonomické zhodnocení se pak provádí po skončení výroby daného množství výkonů.
- **kusovou výrobu**, kde jsou vyráběny jednotlivé, kvalitativně odlišné výkony podle přesně stanovených požadavků konkrétních spotřebitelů.<sup>42</sup>

### 5.2.4 Délka výrobního cyklu

Délka výrobního cyklu je parametr, který slouží k určení nutnosti hodnotově sledovat nedokončenou výrobu. Rozlišujeme zde následující procesy:

- procesy, kde je tak rychlý oběh pracovního kapitálu, vázaného ve výrobní fázi, že není účelné hodnotově sledovat nedokončenou výrobu (např. výroba elektrické a tepelné energie);
- procesy, které se vyznačují poměrně rychlým oběhem pracovního kapitálu a relativně stabilní nedokončenou výrobou, jež je obvykle dána délkou výrobního cyklu a kapacitou daného výrobního zařízení (výroba surového železa ve vysoké peci, výroba skloviny a granulátu pro výrobu porcelánu atd.);
- procesy, jejichž výrobní cyklus je delší než je hodnoticí interval, v rámci kterého se zjišťují hodnotové výsledky podniku, v tomto případě je nutné běžně sledovat

---

42. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 214.

náklady již ve vztahu k postupně vznikajícím nedokončeným výkonům (výroba textilních strojů, železničních vagonů apod.).<sup>43</sup>

### **5.2.5 Sdruženost výrobního procesu**

Sdružená výroba, je taková výroba, kdy zpracováním jednoho nebo více druhů surovin a materiálů vznikají objektivně alespoň dva nebo více výrobků v určitém vzájemném poměru. Výrobci nemají buď žádnou, nebo mají omezenou možnost ovlivnit tento vzájemný poměr mezi výrobky.<sup>44</sup>

---

43. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 215.

44. Tamtéž, s. 215.

## 6 Vnitropodniková cena

Vnitropodniková cena je významným nástrojem odpovědnostního řízení. Na rozdíl od tržní ceny nevzniká na základě tržních vztahů, ale jedná se o vyjádření hodnoty činnosti vnitropodnikového střediska. Stanovuje se vždy na určité období na úrovni předem stanovených nákladů. V podniku plní vnitropodniková cena řadu důležitých funkcí, mezi které patří:

- motivace pracovníků odpovědnostních středisek vedoucí k takovému rozhodnutí a způsobu chování pracovníků, které bude efektivní jak pro ně, tak hlavně pro celý podnik;
- měřítko činnosti odpovědnostního střediska;
- vyjádření úrovně pravomoci a odpovědnosti střediska ve vertikálních i v horizontálních vazbách, umožňuje tedy určit přesně hranice odpovědnosti jednotlivých středisek za náklady.<sup>45</sup>

### 6.1 Typy vnitropodnikových cen

Tato kapitola se zabývá různými typy vnitropodnikových cen, které jsou odlišovány zejména z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti, ale také v závislosti na charakteru, významu a četnosti předávání interního výkonu. Rozlišují se následující typy:

- 1) nákladový typ vnitropodnikové ceny
  - a. na úrovni variabilních nákladů,
  - b. na úrovni plných střediskových nákladů,
  - c. na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky;
- 2) zbytkový typ vnitropodnikové ceny založený na tržní ceně;
- 3) vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky.<sup>46</sup>

---

45. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 428.

46. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 332.

### **6.1.1 Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů**

Vnitropodnikovou cenu na úrovni variabilních nákladů používají především nákladová střediska. Tato střediska nemají vliv na využití kapacity, ale zajišťují výkony pro ostatní útvary v požadovaném čase, objemu a struktuře. Jejich hlavním cílem je minimalizovat celkový objem používaných zdrojů a dosáhnout tak co největší úspory nákladů.<sup>47</sup>

Tento typ vnitropodnikové ceny je plně účinný pokud se odděleně hodnotí hospodárnost střediska z hlediska jednicových a režijních nákladů. Pro kontrolu jednicových nákladů se používá zejména operativní a základní kalkulace, která je schopna hodnotit tyto náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Kontrola režijních nákladů se provádí prostřednictvím rozpočtu režijních nákladů, který byl předem stanoven.<sup>48</sup>

### **6.1.2 Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů**

Vnitropodnikovou cenu na úrovni plných střediskových nákladů používají ta střediska, jejichž snahou je dosáhnout vyššího využití vlastní kapacity. Do této ceny je zahrnut určitý podíl fixní režie na jednotku výkonu stanoveného na předpokládanou úroveň využití kapacity. Pokud dojde k překročení této kapacity, jsou i tyto zvýšené fixní náklady středisku uznány (dochází k překročené úhradě fixních nákladů). Tento typ ceny lze použít zejména v situaci, kdy kapacitní možnosti střediska určují celkovou kapacitu podniku.<sup>49</sup>

### **6.1.3 Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky**

Vnitropodniková cena se ziskovou přírážkou je zpravidla vyšší, než jsou předem stanovené náklady prováděných výkonů. Tento typ vnitropodnikové ceny uplatňují střediska, která mají pravomoc ovlivňovat objem a strukturu výkonů a s tím současně pravomoc

---

47. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 332.

48. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 433.

49. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 333.



vyjednávat platební a dodací podmínky s externími zákazníky. Jedná se tedy zejména o střediska zisková, rentabilní a investiční. Tento typ ceny vychází z předpokladu, že dosažení zisku by mělo být snahou každého odpovědnostního střediska. Jednotlivým střediskům je tedy uznáván určitý podíl na zisku prostřednictvím vnitropodnikových cen jejich výkonů. To sebou však přináší řadu problémů. Hlavním problémem této ceny je, že nepodporuje zvyšování výkonnosti podniku, protože středisko má svůj zisk dopředu uznaný.<sup>50</sup>

#### **6.1.4 Vnitropodniková cena založená na tržní ceně**

Základní výhodou vnitropodnikové ceny založené na tržní ceně je možnost porovnávat náklady výkonu střediska s konkurenčním prostředím. Dodávajícímu středisku by neměly vznikat dodatečné náklady s prodejem výkonu externím zákazníkům. Využití této vnitropodnikové ceny přináší své důsledky. Jednak tato cena nepodporuje spolupráci mezi jednotlivými středisky a jednak střediska podléhají působení tržních vlivů.<sup>51</sup>

#### **6.1.5 Vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky**

Tuto vnitropodnikovou cenu používají střediska, která mezi sebou kooperují. Může být stanovena třemi způsoby:

- vnitropodniková cena je stanovena nebo alespoň schválena podnikovým vedením;
- vnitropodniková cena je odvozena od tržní ceny, podnikové vedení zde zasahuje pouze v případě, že by tato cena působila proti zájmům podniku;
- vnitropodniková cena je stanovena dohodou mezi dodávajícím a odebírajícím střediskem, podnikové vedení zasahuje tehdy, pokud k dohodě nedošlo.<sup>52</sup>

---

50. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 337.

51. Tamtéž, s. 340.

52. KRÁL, B. et al, Manažerské účetnictví, s. 434.

## 7 Vnitropodniková banka

Hlavním úkolem vnitropodnikové banky (dále jen VPB) je přeučtování výkonů vnitropodnikových středisek mezi sebou a sledování jejich rozvahových položek. Důvodů, proč aplikovat ve svém podniku VPB, je hned několik. Mezi ty nejdůležitější lze zařadit následující:

- možnost sledovat veškeré finanční toky probíhající uvnitř podniku, lze tak prostřednictvím VPB zjistit pohyb každé vynaložené koruny;
- podnik je ekonomicky i finančně průhledný, lze ho lehce řídit z jednoho místa jak po finanční tak i po ekonomické stránce;
- finanční toky jsou sledovány v reálném čase, což umožní manažerům podniku rychle reagovat na případné odchylky.<sup>53</sup>

VPB je především významným nástrojem snižování nákladů kooperujících vnitropodnikových útvarů. Umožňuje rozúčtovat činnosti jednotlivých dodávajících středisek na střediska, která tyto výkony přijímají. Středisko přijímající nějaké výstupy či služby od jiného útvaru může uplatnit námitky v případě, že tyto výkony resp. služby neodpovídají jejich požadavkům, nebo jejich cena je nepřiměřeně vysoká. Zabrání se tak postupnému zvyšování nákladů všeho druhu. Již ve stádiu zavádění VPB se může ukázat neefektivnost nějakého střediska. Snahou je pak tuto neefektivnost odstranit a zvýšit tak výkon vnitropodnikového střediska a tím i jejich tržby.<sup>54</sup>

VPB sleduje nejen vnitropodnikové náklady, ale i výnosy. Poskytuje tak komplexní přehled o jednotlivých vnitropodnikových jednotkách, které lze považovat za samostatné subjekty. Takovéto rozčlenění podniku má své výhody, které jsou následující:

- snadná regulace míry samostatnosti vnitropodnikových středisek;
- i po vnitřním rozdělení podniku vystupuje navenek firma jako jeden subjekt;
- vedení jednoho účetnictví, prostřednictvím jednoho softwaru;

---

53. Dvořák, K., Vnitropodniková banka[online].

54. Tamtéž.

- metodika vnitropodnikové evidence nepodléhá státnímu doзору.

Na druhé straně její nevýhodou může být nemožnost diverzifikovat riziko z podnikání nebo se podnik může stát vůči investorům či úvěrujícím subjektům nepřehledný.<sup>55</sup>

VPB přenáší veškerou odpovědnost za jednotlivá vnitropodniková střediska na jejich vedoucí pracovníky, tím se zvyšuje i motivace těchto pracovníků. V tomto případě je lze motivovat na základě likvidity jejich středisek. Likviditu lze sledovat buď prostřednictvím techniky výpočtu (konečný stav VPB k rozvahovému dni, podíl průměru konečných stavů VPB v jednotlivých dnech v měsíci a počtu dní v měsíci...) nebo sledovanou hodnotou (absolutní částkou, relativní částkou vztažnou např. k majetku vnitropodnikového střediska nebo závazkům...). Úkolem VPB je denně sledovat zůstatky na účtech všech vnitropodnikových středisek. To umožňuje okamžitě zjistit, která střediska jsou likvidní či nelikvidní a management může rychle na daný problém reagovat.<sup>56</sup>

### **Funkcionalita SW vnitropodnikové banky**

V užším pojetí je VPB představována softwarem, který umožňuje sledovat a přeúčtovávat finanční pohyby peněz mezi jednotlivými vnitropodnikovými středisky. Rozlišují se dva základní typy požadavků na software VPB. První typ softwaru VPB musí být schopen minimálně zvládnout následující:

- přeúčtovávat pohyb peněz mezi vnitropodniková střediska;
- denně evidovat zůstatky na účtech;
- rozúčtovat platbu na více vnitropodnikových středisek;
- vytvořit výpisy jak za jednotlivá střediska, tak i za podnik jako celek;
- vytvořit výkazy za jednotlivá střediska i za celý podnik.<sup>57</sup>

---

55. Dvořák, K., Vnitropodniková banka[online].

56. Tamtéž.

57. Tamtéž.

Druhý typ VPB je rozšířen o evidenci vnitropodnikových pohledávek a závazků. Tento software pracuje oproti tomu prvnímu i s odloženými platbami, to znamená, že se do systému VPB zadají i platební příkazy s odloženou dobou splatnosti. A na základě těchto odložených příkazů je při závěrečné vytvořena sestava vnitropodnikových pohledávek a závazků.<sup>58</sup>

Za další doplňkové funkce modulu VPB lze například uvést:

- decentralizovaný přístup k evidenci a platebním operacím;
- možnost současného zaúčtování vnitropodnikového převodu v účetnictví;
- kontrola kompletnosti vyúčtování všech vnitropodnikových převodů;
- různé úrokové sazby půjček mezi vnitropodnikovými středisky, atd.<sup>59</sup>

---

58. Dvořák, K., Vnitropodniková banka[online].

59. Tamtéž.

## **8 Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti AGRO BYSTRICE a. s.**

### **8.1 Charakteristika společnosti**

#### **8.1.1 Obor podnikání**

Základním oborem podnikání společnosti AGRO BYSTRICE a. s. je zemědělská výroba, tedy pěstování tržních plodin, krmných plodin, dále chov skotu s cílem produkce mléka a hovězího masa. Mezi další podnikatelské aktivity společnosti patří:

- opravy pracovních strojů,
- silniční motorová doprava nákladní,
- maloobchod provozovaný mimo řádné provozovny,
- provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy,
- truhlářství,
- tesařství,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví,
- skladování zboží a manipulace s nákladem,
- montáž a opravy vyhrazených elektrických zařízení,
- opravy silničních vozidel.

#### **8.1.2 Historie**

Historie společnosti AGRO BYSTRICE a. s. začíná v roce 1997, kdy bylo představenstvo Zemědělského družstva Bystřice pověřeno zahájit do konce roku přípravné kroky k založení dceřiné akciové společnosti.

Oficiálně byla společnost AGRO BYSTRICE a. s. založena 1. února 1998, jejíž zapisovaný základní kapitál činil 103,5 mil. Kč. Nově vytvořená společnost převzala

v zásadě veškeré ekonomické aktivity svého zakladatele a jediného akcionáře. V průběhu let 1998 a 1999 byl postupně navýšen základní kapitál dceřiné společnosti peněžitým vkladem zakladatele na současných 108 mil. Kč.

V roce 2000 byl zahájen proces vypořádání oprávněných osob a členů družstva prostřednictvím akcií založené akciové společnosti. K 31. 12. 2010 vlastní Zemědělské družstvo Bystřice 33,43 % akcií a zbylých 66,57 % bylo rozděleno mezi 494 akcionářů. Proces týkající se vypořádání akcií společnosti bude dále pokračovat.

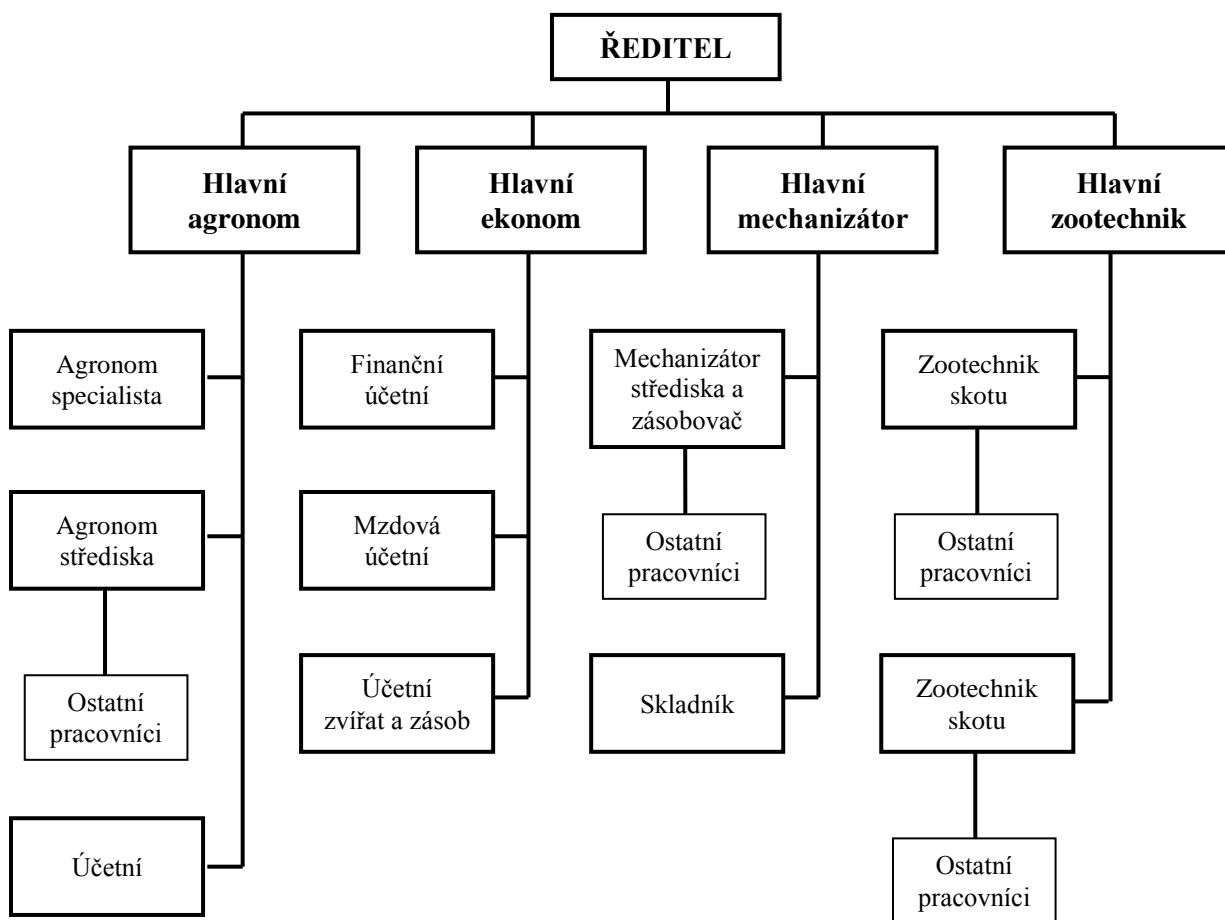
Struktura akcií společnosti je následující:

- 3 000 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 1 000 Kč v listinné podobě,
- 800 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 5 000 Kč v listinné podobě,
- 3 100 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 10 000 Kč v listinné podobě,
- 700 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč v listinné podobě.

### **8.1.3 Organizace společnosti**

V současné době společnost AGRO BYSTŘICE a. s. zaměstnává celkem 82 zaměstnanců. Podnik je řízen centralizovaným způsobem, rozhodovací pravomoc a odpovědnost má tedy vrcholové vedení (top management). Top management je tvořen ředitelem, hlavním ekonomem, hlavním agronomem, hlavním zootechnikem a hlavním mechanizátorem. Všichni tito vedoucí pracovníci absolvovali praxi v zemědělských podnicích a mají odpovídající odborné znalosti k řízení specializovaného podniku živočišné výroby, rostlinné výroby a mechanizace.

Organizační struktura společnosti je znázorněna na obrázku č. 4.



Obrázek 4: Organizační schéma společnosti AGRO BYSTŘICE a. s.

Zdroj: Interní zdroje společnosti

Společnost zaměstnává převážně obyvatele z místních obcí. Základní profese zaměstnanců jsou:

- traktorista, řidič nákladního automobilu,
- opravář zemědělských strojů,
- ošetřovatel skotu,
- dělník v rostlinné výrobě,
- noční hlídač,
- THP.

Všichni zaměstnanci mají příslušné vzdělání a praxi požadovanou pro konkrétní pracovní pozici. Vzdělání pracovníků je většinou středoškolské odborné, někteří pracovníci jsou vyučeni, nebo zaučeni.

V důsledku zavádění nových technologií a výkonnějších strojů celkový počet zaměstnanců neustále klesá, a produktivita práce naopak roste. Vývoj počtu zaměstnanců za poslední čtyři roky a jejich strukturu zobrazuje tabulka č. 2.

**Tabulka 2: Přehled počtu zaměstnanců AGRO BYSTŘICE a. s. podle jednotlivých profesí za období 2007-2010**

Profese	Rok			
	2007	2008	2009	2010
Traktoristé	17	19	18	18
Ostatní – rostlinná výroba	4	5	3	3
Ošetřovatelé dojnic	16	17	18	18
Ošetřovatelé ostatního skotu	8	5	4	4
Ošetřovatelé prasnic	5	1	0	0
Krmiváři	4	3	3	2
Opraváři	17	15	16	16
Zedníci a truhláři	2	1	0	0
Řidiči NA	3	3	3	3
Pomáhající	2	2	2	2
<b>Dělnická profese celkem</b>	<b>78</b>	<b>71</b>	<b>67</b>	<b>66</b>
THP	18	16	16	16
<b>Celkový počet zaměstnanců</b>	<b>96</b>	<b>87</b>	<b>83</b>	<b>82</b>

Zdroj: Interní zdroje společnosti

Zemědělský podnik je rozčleněn na několik závodů, které jsou rozděleny dále na střediska specializovaná podle druhu výroby. Hlavní závod společnosti se nachází v obci Bystřice, kde je soustředěna převážná část zemědělské výroby. Ostatní závody jsou rozmístěny v okolních obcích. Jedná se o obce Střevač, Údrnice, Chyjice a Drahoraz. V těchto závodech se nachází:

- **Bystřice** – nová produkční stáj pro 507 ks krav, rekonstruovaná stáj pro 146 ks krav, velkokapacitní teletník pro 200 ks telat na mléčné výživě a pro 220 ks na rostlinné výživě, centrální budova, jejíž součástí jsou dílny se skladem náhradních



- dílů a prostory pro vedení a administrativu podniku, garáže a přístřešky pro zemědělskou techniku, čerpací stanice na motorovou naftu a skladovací prostory pro výrobu senáží a siláží o celkové kapacitě 8 000 m<sup>3</sup>;
- **Střevač** – garážové prostory pro zemědělskou techniku, čerpací stanice na motorovou naftu a velkokapacitní seník, v němž je možnost uskladnit až 800 tun sena;
  - **Údrnice** – posklizňová linka pro příjem a čištění obilí a skladovací prostory na výrobu senáží a siláží s kapacitou 8 500 m<sup>3</sup>, odchovna mladého dobytka;
  - **Chyjice** – posklizňová linka pro příjem a čištění obilí a skladovací prostory, stáj pro výkrm býků,
  - **Drahoraz** – skladovací prostory pro obilí s celkovou kapacitou 2 500 tun obilí.

#### 8.1.4 Výrobky a služby

Jak již bylo výše uvedeno, hlavní orientací společnosti AGRO BYSTRICE a. s. je zemědělská výroba, která je rozdělena na výrobu rostlinnou a živočišnou. Rostlinná výroba je charakterizována především pěstováním tržních plodin (pšenice, ječmen, cukrovka) a krmných plodin pěstovaných pro potřeby živočišné výroby. Podnik obhospodařuje celkem 2 434 ha, z nichž 214,5 ha tvoří trvalé travní porosty a 2 219,5 ha orná půda. Živočišná výroba je představována hlavně chovem skotu (výroba mléka, výkrm skotu). Podnik chová přibližně 1 600 ks skotu, z toho 600 krav, u nichž dosahuje průměrné užitkovosti více než 9 000 litrů mléka ročně. Dříve se společnost zabývala i chovem prasat, zejména prasniček pro produkci selat. Tato selata prodávala odběrateli, který je vykrmoval a dále prodával masokombinátům. V období největší produkce, prodával zemědělský podnik až 5000 selat ročně. Z důvodu ukončení činnosti jednoho z největších odběratelů selat se společnost rozhodla chov prasnic zrušit, protože to pro ni přestalo být rentabilní.

Tržby z rostlinné výroby se na celkových tržbách podílejí přibližně 47 %, 52 % z celkových tržeb představuje výroba živočišná a zbylé 1 % připadá na nezemědělskou činnost. Produkce společnosti je stabilizovaná a odpovídá místním výrobním podmínkám.

### **8.1.5 Analýza trhu**

#### **Zákazníci**

Veškerá produkce zemědělského podniku je uplatňována pouze na trhu České republiky. Největšími smluvními odběrateli produkce společnosti AGRO BYSTRICE a. s. jsou:

- Polabské mlékárny Poděbrady, a. s.,
- Masokombinát Jičín, s. r. o.,
- Cukrovary TTD Dobruška,
- CEREALIA, a. s., atd.

Společnost CEREALIA, a. s. je významným odběratelem zejména produktů rostlinné výroby. Nejenže tuto produkci od zemědělského podniku nakupuje, ale také zajišťuje její ošetřování, skladování a dodávání do dalších podniků.

Odbyt nosných komodit rostlinné a živočišné výroby je smluvně zajištěn podle obecně respektovaných obchodních zvyklostí, nehrozí tedy společnosti riziko, že by některý z produktů zemědělské prvovýroby nebyl odebrán.

#### **Konkurence**

Společnost není úzce specializována na produkci určité komodity, není tedy regionálním monopolním výrobcem a neomezuje tak výrobu ostatních zemědělských podniků. V daném sektoru je konkurence spíše dokonalá, která je dána velkým množstvím podniků s podobnou výrobní strukturou. Zemědělská družstva (dále jen ZD) si konkurují zejména v pěstování obilovin a řepky, dále v chovu jatečných zvířat a v produkci mléka. Mezi hlavní konkurenty společnosti AGRO BYSTRICE a. s. patří:

- ZD Dobruška,
- ZD Bašnice,

- AGRO Chomutice a. s.,
- AGRO Slatiny a. s.

## SWOT analýza

**Tabulka 3: SWOT analýza společnosti AGRO BYSTŘICE a. s.**

<b>SILNÉ STRÁNKY</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- podnik hospodaří v oblasti s dobrými podmínkami pro zemědělství</li> <li>- dobrá finanční situace společnosti</li> <li>- stabilní dobré výsledky hospodaření</li> <li>- schopnost financování z vlastních zdrojů a možnost pořízení dalších investic</li> </ul>	<b>SLABÉ STRÁNKY</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- rentabilita výroby komodit, na které je společnost zaměřena, je závislá na situaci na trhu, tu však subjekt prakticky nemůže ovlivnit</li> </ul>
<b>PŘÍLEŽITOSTI</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- zvyšující se poptávka po potravinách vyrobených z vysoce kvalitních surovin</li> <li>- zvyšující se konkurenceschopnost českého zemědělství v rámci EU</li> <li>- zvýšení produktivity práce</li> <li>- úspora výrobních nákladů</li> <li>- zlepšení ekonomických výsledků společnosti</li> </ul>	<b>OHROŽENÍ</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- vysoká konkurence v odvětví</li> </ul>

Zdroj: Interní zdroje společnosti

## 8.2 Účetnictví ve společnosti

Společnost AGRO BYSTRICE a. s. zpracovává účetnictví v souladu s platnou legislativou.

Mezi nejdůležitější zákony, kterými se společnost v první řadě řídí, patří:

- Zákon o účetnictví, č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon o dani z příjmů, č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon o dani z přidané hodnoty, č. 235/2004 Sb. ve znění pozdějších předpisů,
- Daňový řád, č. 280/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

Kromě předchozích zákonů respektuje společnost i další zákony, kterými jsou:

- Zákon o dani silniční, č. 16/1993 Sb. ve znění pozdějších předpisů
- Zákon o dani z nemovitosti, č. 338/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon o dani dědické, dani darovací, dani z převodu nemovitosti, č. 357/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon o spotřebních daních, č. 353/2003 ve znění pozdějších předpisů.

Dále si společnost nechává vypracovat od auditorské společnosti auditorská doporučení. Obsahem těchto doporučení je rekapitulace veškerých změn v účetní a daňové oblasti, ke kterým došlo od posledního předaného souhrnu změn. Auditorská společnost je zpracovává až čtyřikrát ročně v nepravidelném intervalu (čím je těch změn více, tím se interval zkracuje). Upozorňuje zde zejména na pokyny D vydané ministerstvem financí ČR, které slouží pro stanovení jednotného postupu při uplatňování některých ustanovení zákonů. Auditorská společnost vybírá takové pokyny, které se bezprostředně týkají zemědělského podniku. Společnosti tato doporučení značně zjednodušují její činnost, protože nemusí plýtvat svůj čas nad sledováním aktualizací zákonů.

Společnost se při vedení účetnictví dále řídí interpretacemi Národní účetní rady. Národní účetní rada je nezávislá odborná instituce složená ze špičkových odborníků. Cílem této rady je podporovat odbornou způsobilost a profesní etiku při rozvoji účetních profesí a oblast metodiky účetnictví a financování. Jejím hlavním posláním je spolupráce

s ministerstvem financí a s dalšími vládními, zákonodárnými institucemi na tvorbě legislativy zaměřené na oblast účetnictví. Úkolem interpretací je stanovit vhodnou formulaci optimálních postupů v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví a s tím související otázky. Interpretace jsou zpracovávány na základě zkušeností členů Národní účetní rady.<sup>60</sup> Společnost se na tyto interpretace obrací v takovém případě, kdy v podniku dochází ke sporným vztahům s finančními subjekty v oblasti účetnictví (jsou zde např. různé názory na zaúčtování určitého účetního případu). Podnik postupuje tak, že si vyhledá v interpretacích případ, který nejvíce odpovídá tomu jejímu a zjistí, jak je daný problém řešen. Tato řešení finanční subjekty většinou respektují.

### **8.2.1 Zpracování účetnictví**

Pro zpracování účetnictví používá systém ZEIS od firmy PROFEX AM s. r. o. Tento systém umožňuje společnosti zpracovat účetní informace z ostatních modulů ekonomického systému ZEIS (např. Mzdy, Zásoby, Zvířata a Majetek) prostřednictvím tzv. spojovacích souborů obsahujících účetní zápisy, které odpovídají jednotlivým účetním případům. Program ZEIS také provádí automatické výpočty řízené algoritmy číselníky (nedokončená výroba, rozvrhování režii, rozpouštění hnojení, aktivace investičních zakázek apod.) a značně tím usnadňuje účtování a podává tak okamžitý přehled o stavu nákladů a výnosů.<sup>61</sup>

### **8.2.2 Vnitropodnikové účetnictví**

Pro vedení vnitropodnikového účetnictví si společnost zvolila jednookruhový způsob účtování, kde jsou využity analytické účty k účtům syntetickým. Vzhledem k nízkému počtu středisek je tento způsob vedení vnitropodnikového účetnictví dle mého názoru pro společnost vhodný.

---

60. Národní účetní rada, Interpretace [online].

61. PROFEX AM s. r. o., Účetnictví uživatelská příručka pro verzi 2.10, s. 1.

Ve společnosti je uplatňováno jak výkonové účetnictví, tak odpovědnostní účetnictví. V rámci výkonového účetnictví jsou sledovány náklady, marže a zisk na jednotlivé zemědělské produkty. V případě odpovědnostního účetnictví jsou náklady rozlišovány podle toho, v jakém vnitropodnikovém středisku vznikly. Společnost je rozdělena na 4 vnitropodniková střediska, která jsou pro účely vnitropodnikového účetnictví označena uvedenými čísly. Jedná se o:

- středisko Živočišná výroba (033),
- středisko Rostlinná výroba (101),
- středisko Dílna (310),
- středisko Správa a řízení (910).

### **Živočišná výroba (033)**

Hlavní činností střediska Živočišná výroba je chov skotu a s tím související produkce hovězího masa a mléka. Úkolem zaměstnanců tohoto střediska je vytváření podmínek ke zvýšení produktivity chovaného skotu. Jedná se zejména o zajištění pravidelného krmení dobytka a jeho ošetřování, údržba ustájení, dále chlazení mléka a kontrola jeho kvality.

### **Rostlinná výroba (101)**

Do působnosti střediska Rostlinná výroba spadá pěstování zemědělských plodin. V první řadě vykonává středisko činnosti spojené s přípravou půdy (orba, hnojení, aplikace chemických prostředků, setí atd.), poté následuje v letních a podzimních měsících sklizeň vypěstovaných plodin a jejich skladování.

### **Dílna (310)**

Středisko Dílna zajišťuje opravy a údržbu stájové mechanizace a zemědělských strojů (kombajnů, traktorů, nákladních automobilů apod.). Do působnosti tohoto střediska spadá také činnost skladu náhradních dílů pro veškeré stroje a zařízení (nákup a vedení skladové evidence zásob).

### **Správa a řízení (910)**

Do střediska Správa a řízení se soustřeďují veškeré činnosti vrcholového vedení a administrativních pracovníků. Jejich úkolem je ekonomicky zabezpečit provoz společnosti. Do jejich působnosti spadá plánování, vedení účetnictví, pokladna, evidence zásob, zvířat, akcií, archivace, mzdová a daňová evidence.

### **Typy středisek**

Na základě členění středisek uvedeného v teoretické části lze říci, že jsou ve společnosti AGRO BYSTRICE a. s. používány tři typy středisek. Jedná se o středisko nákladové, ziskové a investiční. Typickým nákladovým střediskem je útvar Dílna (310), který odpovídá hlavně za své náklady. Externí výnosy jsou zde minimální (skoro žádné), proto je nelze brát příliš v úvahu. Zisková střediska jsou zastoupena útvary výrobními, které ovlivňují jak své náklady, tak i externí výnosy. Jedná se o středisko Živočišné výroby (033) a Rostlinné výroby (101). Reprezentantem posledního typu střediska, střediska investičního, je útvar Správa a řízení (910). O investicích ve společnosti rozhoduje konkrétně vrcholové vedení.

## **8.3 Náklady společnosti**

Jak již bylo výše uvedeno, společnost sleduje náklady na jednotlivé výkony (na kalkulační jednice) a na jednotlivá vnitropodniková střediska, která jsou zodpovědná za vznik daných nákladů. Vzniklé náklady dále člení z hlediska jejich daňové uznatelnosti.

### **8.3.1 Náklady vnitropodnikových středisek**

Náklady vnitropodnikových středisek společnost zachycuje na účtech 5. účtové třídy účtové osnovy v 8 účtových skupinách. V rámci těchto účtových skupin používá syntetické a analytické účty odpovídající jejímu oboru podnikání. Tyto skupiny jsou dále podrobně popsány.

#### **50 – Spotřebované nákupy**

Do této účtové skupiny zahrnuje společnost spotřebu materiálu (501) a spotřebu elektrické energie (502). K těmto účtům dále vede účty analytické podle druhu materiálu (zásob). Spotřeba zásob je oceňována v průměrných cenách, vypočítávaných z aktuálního stavu po každé změně stavu ve skladové evidenci zásob. Jako příklad analytických účtů lze uvést:

- 501020 – Spotřeba nakoupených hnojiv,
- 501050 – Spotřeba nakoupených krmiv a steliv,
- 501070 – Spotřeba stavebního materiálu,
- 501080 – Spotřeba náhradních dílů, atd.

#### **51 – Služby**

V účtové skupině 51 společnost sleduje především náklady na opravu a udržování (511) a ostatní služby (518). V případě účtu 511 se jedná zejména o různé opravy dlouhodobého hmotného majetku a drobného majetku, který firma vlastní. Na účtu 518 jsou účtovány



veškeré služby poskytované zemědělskému podniku různými dodavateli. Příklady analytických účtů k účtům 511 a 518 jsou následující:

- 511400 – Opravy – stavby, budovy, cesty,
- 511508 – Opravy traktorů,
- 518704 – Poradenské služby – Cukrovary,
- 518856 – Technické prohlídky,
- 518891 – Nájemné z pozemků atd.

## **52 – Osobní náklady**

Účtová skupina 52 zahrnuje náklady týkající se zaměstnanců společnosti. Jedná se o Mzdové náklady (521), kde je na analytických účtech zachycována základní mzda, příplatky, prémie, náhrady, nemoc do 14 dnů. Dalším účtem je účet Zákonné sociální pojištění (524) zahrnující zákonné zdravotní a sociální pojištění. Na účtu Zákonné sociální náklady (527) jsou účtovány příspěvky na penzijní připojištění (PP) a životní pojištění (ŽP). Nárok na příspěvek na PP vzniká zaměstnancům okamžitě po nástupu do práce, ŽP až po uplynutí 12 měsíců zkušební doby pracovního poměru v AGRO BYSTRICE a. s. a je poukazován po dobu trvání pracovního poměru.

## **53 – Daně a poplatky**

V této účtové skupině jsou zachyceny všechny daně a poplatky, které je společnost povinna během roku platit. Jedná se o daň silniční (531100), daň z nemovitosti (532600). V rámci účtu 538 – Ostatní daně a poplatky jsou účtovány například správní poplatky, poplatky za odběr podzemní vody, spotřeba kolků, dálniční známky, poplatky za ověření podpisu a listin apod.

## **54 – Jiné provozní náklady**

Do provozních nákladů jsou účtovány různé druhy pojištění, příspěvky (příspěvky různým komorám, sdružením, členství povinné ze zákona), smluvní pokuty, manka apod. Pojištění

je účtováno na analytických účtech účtu 548. Jedná se o pojištění živočišné a rostlinné výroby, staveb, strojů, zařízení, zásob, pojištění odpovědnosti za škodu, pojištění – povinné ručení atd.

## **55 – Odpisy, rezervy a opravné položky**

Společnost odepisuje dlouhodobý majetek jak daňovými, tak i účetními odpisy. U daňových odpisů používá rovnoměrný i zrychlený způsob odepisování. Rovnoměrně odepisuje pouze zvířata (základní stádo). Ostatní dlouhodobý majetek, který vlastní, odepisuje zrychleně. Účetní odpisy si společnost stanovuje sama dle odpisového plánu. Sazba ročních odpisů je dána pro každý druh majetku a v rámci druhu pro každý jednotlivý předmět. Výpočet a účtování odpisů provádí měsíčně na příslušné analytické účty oprávek a nákladů.

Rezervy společnost vytváří na opravu dlouhodobého hmotného majetku (zákonné rezervy) a další rezervy, které vytváří na základě vlastního uvážení (ostatní rezervy). Většinou se jedná o modernizace. Tyto rezervy jsou vedeny na samostatných kartách, které tvoří analytickou evidenci k účtům rezerv. Výši rezervy stanovuje společnost individuálně na každou jednotlivou akci na základě rozpočtu zpracovaného odborníkem v příslušném oboru. U každé rezervy je určen rok zahájení vytváření rezervy, rok ukončení vytváření rezervy, její výše, plánovaný rok zahájení a ukončení opravy. U movitého majetku je výše rezervy určena rozpočtem nebo odborným odhadem nákladů na opravu. Analytická evidence rozlišuje samostatně tvorbu a navyšování rezerv, čerpání a rušení rezerv.

Opravné položky (zákonné i účetní) vede společnost na samostatných položkách analytické evidence k účtům opravných položek. Zákonné opravné položky vytváří na ohrožené pohledávky, na jejichž dlužníky byl vyhlášen konkurz a na pohledávky, od jejichž doby splatnosti uběhlo více než 6 měsíců. Účetní opravné položky vytváří v případech, kdy se domnívá, že příslušné aktivum má nižší hodnotu, než s jakou je vedeno v účetnictví.

## 56 – Finanční náklady

Účtovou skupinu 56 sleduje pouze středisko Správa a řízení (910). Zachycuje zde náklady spojené s prodejem cenných papírů (561), dále úroky z různých úvěrů (562). Na účet Ostatní finanční náklady (568) účtuje náklady typu: pojištění finančního majetku, náklady peněžního styku apod.

## 59 – Daně z příjmů a převodové účty

Do této účtové skupiny vstupují všechny vnitropodnikové práce, tedy takové činnosti, které si jednotlivá střediska navzájem poskytují. Pro tyto účely slouží společnosti převodové účty. Příkladem těchto účtů může být:

- 599097 – Režijní náklady nákladní autodopravy,
- 599178 – Práce dílny v nevýrobní činnosti pro jiná střediska,
- 599198 – Druhotné mzdy pro jiná střediska,
- 599970 – Správní režie podniková apod.

Konkrétní částky nákladů, které byly na jednotlivých střediscích zaúčtovány za rok 2010, zachycují tabulky č. 6-9.

**Tabulka 4: Náklady střediska Živočišná výroba**

Účetní skupina	Název skupiny	Částka v Kč	Poměrový ukazatel struktury nákladů střediska v %
50	Spotřebované nákupy	15 872 636,94	30,96
51	Služby	3 924 678,31	7,66
52	Osobní náklady	8 713 604,50	16,99
53	Daně a poplatky	245 555,00	0,48
54	Jiné provozní náklady	2 589 147,96	5,05
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	9 920 450,04	19,35
59	Daně z příjmů a převodové účty	10 005 647,18	19,51
	<b>Celkem</b>	<b>51 271 719,93</b>	<b>100,00</b>

Zdroj: Interní zdroje společnosti

Nejvýznamnější položkou nákladů střediska Živočišná výroba jsou spotřebované nákupy, jež tvoří až 30 % z celkových nákladů střediska. Je to způsobeno nákupem velkého množství krmiv a steliv pro chov skotu. Další velkou částku tvoří odpisy majetku (ke své činnosti používá mnoho zemědělských strojů, které jsou odepisovány), převodové účty (vnitropodnikové práce) a mzdové náklady. Naopak nejméně nákladů vytváří středisko v účtové skupině 53 – Daně a poplatky.

**Tabulka 5: Náklady střediska Rostlinná výroba**

Účetní skupina	Název skupiny	Částka v Kč	Poměrový ukazatel struktury nákladů střediska v %
50	Spotřebované nákupy	31 617 195,78	38,27
51	Služby	8 910 366,79	10,78
52	Osobní náklady	9 040 815,75	10,94
53	Daně a poplatky	2 017 254,40	2,44
54	Jiné provozní náklady	1 931 681,00	2,34
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	8 268 454,43	10,01
59	Daně z příjmů a převodové účty	20 834 821,57	25,22
	<b>Celkem</b>	<b>82 620 589,72</b>	<b>100,00</b>

Zdroj: Interní zdroje společnosti

Stejně jako u předchozího střediska tak i u střediska Rostlinná výroba spadá nejvíce nákladů do účetní skupiny 50 – Spotřebované náklady (38,27 % z celkových nákladů střediska). Vysoké náklady této skupiny jsou způsobeny nákupem velkého objemu osiv, sadby, hnojiv a chemických ochranných prostředků. Další významnou položkou jsou převodové účty. Tyto náklady jsou vyšší proto, že si většinu činností vykonává středisko samo nebo s pomocí ostatních středisek. Nejnížší náklady jsou u jiných provozních nákladů.

**Tabulka 6: Náklady střediska Dílna**

Účetní skupina	Název skupiny	Částka v Kč	Poměrový ukazatel struktury nákladů střediska v %
50	Spotřebované nákupy	1 832 961,22	17,90
51	Služby	110 660,14	1,08
52	Osobní náklady	5 819 798,75	56,85
53	Daně a poplatky	19 200,00	0,19
54	Jiné provozní náklady	56 093,00	0,55
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	218 469,00	2,13
59	Daně z příjmů a převodové účty	2 180 486,16	21,30
	<b>Celkem</b>	<b>10 237 668,27</b>	<b>100,00</b>

Zdroj: Interní zdroje společnosti

V porovnání s celkovými náklady středisek Živočišná a Rostlinná výroby jsou náklady střediska Dílna velmi nízké. Nejde totiž o útvar výrobní jako v předchozích případech, ale o středisko nevýrobní (hlavní činností jsou opravy a údržba zemědělských strojů). Není zde tedy tak velká spotřeba nakupovaných zásob. Většina celkových nákladů (56,85 %) je vynaložena na mzdy pracovníků dílny (osobní náklady). Nejnížší položku tvoří Daně a poplatky.

**Tabulka 7: Náklady střediska Správa a řízení**

Účetní skupina	Název skupiny	Částka v Kč	Poměrový ukazatel struktury nákladů střediska v %
50	Spotřebované nákupy	428 599,72	6,11
51	Služby	405 415,12	5,78
52	Osobní náklady	3 548 051,76	50,57
53	Daně a poplatky	31 027,66	0,44
54	Jiné provozní náklady	417 347,59	5,95
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	161 368,20	2,30
56	Finanční náklady	1 391 346,55	19,83
59	Daně z příjmů a převodové účty	633 637,75	9,03
	<b>Celkem</b>	<b>7 016 794,35</b>	<b>100,00</b>

Zdroj: Interní zdroje společnosti

Nejmenší spotřeba nákladů připadá na středisko Správa a řízení. Zde je nejvíce nákladů vynaloženo na mzdy vedoucích a administrativních pracovníků (osobní náklady), tvoří až 50,57 % z celkové výše nákladů střediska. Naopak mezi nižší položky patří Daně a poplatky a odpisy dlouhodobého hmotného majetku.

### 8.3.2 Náklady na kalkulační jednici

Jak z teorie vyplývá, jedná se o náklady, které se vztahují ke konkrétnímu výkonu. Společnost v rámci kalkulace sleduje přímé i nepřímé (režijní) náklady. Tyto náklady jsou podrobně popsány v následující kapitole.

## 8.4 Kalkulace

Společnost sestavuje plánové kalkulace vlastních výrobků a kalkulace výsledné. Tyto kalkulace rozlišuje pro rostlinnou a pro živočišnou výrobu.

Plánová kalkulace pro produkty rostlinné výroby (ječmen, pšenice, hrách, řepka, mák, cukrovka, brambory, kukuřice, vojtěška atd.) je složena z položek, které zachycuje tabulka 3. Jednotlivé položky jsou vyjádřeny v korunách na 100 kg rostlinné produkce.

**Tabulka 8: Plánová kalkulace pro jednotlivé produkty rostlinné výroby**

Osiva a sadba
Hnojiva
Chemické ochranné prostředky
Ostatní materiál
Přepravné
Agrochemické výrobky a ostatní polní práce
Polní práce
Nájemné
Pracovní náklady
Pojistné
Ostatní náklady
Režie
<b>Celkem</b>

Zdroje: Interní zdroje společnosti

## **Osiva a sadba**

V této položce jsou zahrnuty osiva a sadby vlastní i nakoupené, přičemž vlastní tvoří pouze 2 % z celkového objemu a nakoupená 98 %. Při ocenění společnost vychází z normativního výsevku podle jednotlivých plodin a tyto plodiny se ještě podrobně dělí podle jednotlivých odrůd. Vlastní osiva jsou používána zejména u vojtěšky, jetele, dále osivo na pastviny, louky apod.

## **Hnojiva**

Stejně jako u předchozí položky, tak i zde podnik rozlišuje hnojiva vlastní a nakoupená. Vlastní hnojiva tvoří jako u osiv menší část z celkového používaného objemu, činí pouze 7 %, zatímco nakoupená tvoří 93 %. Při stanovení částky se vychází z předpokládané spotřeby množství jednotlivých plodin a z předpokládaných cen.

## **Chemické ochranné prostředky**

Chemické ochranné prostředky jsou pouze nakupované. Vychází se z plánované spotřeby množství jednotlivých plodin a z předpokládaných cen.

## **Ostatní materiál**

Patří sem veškerý pomocný materiál potřebný pro činnost zemědělského podniku. Jedná se zejména o různé obaly, jako jsou pytle, vaky, kanystry na chemikálie, dále provázky, palety apod.

## **Přepravné**

Zde je zahrnuta pouze dodavatelská činnost. Toto přepravné se vyskytuje spíše mimořádně, pouze v případě, že společnost si potřebnou dopravu není schopna zajistit sama vlastními silami.

## **Agrochemické výkony a ostatní polní práce**

Obsahem této položky jsou pouze takové agrochemické výkony a polní práce, které jsou poskytované výhradně dodavatelem. Patří sem například letecká aplikace hnojiv a CHOP, vápnění, překlepávání, dodavatelské setí, kombajnová výpomoc, sklizeň a stohování slámy atd.

## **Nájemné**

Jelikož zemědělský podnik vlastní pouze 20 ha zemědělské půdy, ostatních 2 414 ha trvalého travního porostu a orné půdy si najímá k užívání, musí vlastníkům těchto pozemků vyplácet nájemné. Nájemné je vypláceno jednou ročně ve výši 1,5 % z průměrné základní ceny. Tyto ceny jsou stanoveny vyhláškou 412/2008 Sb. ze dne 18. listopadu 2008 v pozdějším znění (vyhláška č. 427/2009 Sb. a vyhláška č. 340/2010 Sb., ze dne 26. listopadu 2010). Průměrné základní ceny zemědělských pozemků jsou rozlišeny podle katastru nemovitostí v druhu pozemku orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty, ve kterém jsou evidovány. Společnost hospodaří celkem v 31 katastrech.

## **Pracovní náklady**

Pracovní náklady zahrnují přímé mzdy, které jsou vypláceny zaměstnancům společnosti včetně sociálního a zdravotního pojištění.

## **Pojistné**

Pojistné je kalkulováno podle jednotlivých plodin. Při stanovení pojistného společnost vychází ze tří hledisek. Prvním velmi důležitým hlediskem je rizikovost plodin. Dále se bere zřetel na předpokládaný výnos a předpokládanou cenu, které chce pojistit (výnosy a ceny jsou zprůměrovány na několik let dopředu). Zemědělský podnik pojišťuje především tržní plodiny (pšenice, ječmen, řepka, mák a cukrovka), protože ty přinášejí společnosti



značnou část tržeb. U plodin jako jsou brambory, kukuřice, jetel a pastviny se pojištění neplatí.

### **Ostatní náklady**

Do ostatních nákladů spadají všechny přímé náklady, které nejsou zahrnuty v předchozích položkách plánové kalkulace. Jedná se zejména o náklady na čištění, moření, sušení, o ekologickou likvidaci obalů, poradenskou činnost, rozbory, daň z nemovitosti atd.

### **Režie**

Do položky režie jsou sloučeny všechny nepřímé náklady (ostatní vnitropodnikové činnosti). Obsahem je především výrobní a správní režie. Ve výrobní režii jsou sledovány náklady typu: práce traktorů, samochodných strojů, kombajnů, nákladní autodoprava a odpisy. Správní režie zahrnuje všechny činnosti týkající se správy a vedení podniku.

Plánová kalkulace produkce živočišné výroby (mléko, telata, jalovice, vysokobřezí jalovice a býci) obsahuje náklady vynaložené na činnosti související především s chovem skotu. Tato plánová kalkulace je zobrazena v tabulce 4. Podobně jako u plánové kalkulace rostlinné výroby, tak i tady jsou položky vyjádřené v korunách na 100 kg živočišné produkce, jen u mléka je to na tisíc litrů.

***Tabulka 9: Plánová kalkulace pro jednotlivé produkty živočišné výroby***

Nakoupená krmiva
Vlastní krmiva
Ostatní materiál
Plemenářské a veterinární výkony
Pracovní náklady
Odpisy
Ostatní náklady
Režie
Celkem

Zdroje: Interní zdroje společnosti

## **Nakoupená krmiva**

Při stanovení částky nakoupených krmiv u jednotlivého typu produkce živočišné výroby vychází společnost z krmných dávek a z průměrných předpokládaných cen na trhu. Za nakoupená krmiva se považují různé krmné směsi, minerály, vitamíny atd.

## **Vlastní krmiva**

U vlastního krmiva společnost vychází z krmných dávek a z vnitropodnikových cen krmiv, které si stanovila. Jako příklad vlastních krmiv lze uvést senáž, siláž, seno, mléko zkonsumované telaty a šrot.

## **Ostatní materiál**

Výše přímých nákladů vynaložených na ostatní materiál se stanovuje na základě předpokládaných cen. Do této položky patří především léky, dezinfekční prostředky, ochranné pracovní prostředky apod.

## **Plemenářské a veterinární výkony**

Za plemenářský a veterinární výkon je považována zejména práce plemenářského technika, veterináře, dále kontrola užitkovosti, dezinfekce a deratizace.

## **Pracovní náklady**

Pracovní náklady zahrnují přímé mzdy vyplácené zaměstnancům společnosti včetně sociálního a zdravotního pojištění.

## **Odpisy**

Do této položky spadají účetní odpisy dlouhodobého a krátkodobého hmotného majetku. Účetní odpisy jsou vyčíslovány jedenkrát za měsíc tak, aby byly zahrnuty do pravidelných

hodnocení hospodářských výsledků společnosti. Doba životnosti jednotlivých skupin dlouhodobého hmotného majetku pro účely účetního odepisování je stanovena podle odpisové skupiny, do níž je majetek zařazen pro daňové odepisování.

### **Ostatní náklady**

Podobně jako u ostatních nákladů v rostlinné výrobě, tak i sem spadají všechny ostatní přímé náklady, které nebyly zahrnuty v předchozích položkách. Jako příklad lze uvést náklady vynaložené na odstraňování kadáverů (uhynulých zvířat), řezání paznehtů, různé opravy, servisní práce, rozборы krmiv atd.

### **Režie**

Do režie spadá nejen režie správní a výrobní (práce traktorů, samochodných strojů, nákladní autodoprava, práce dílen) jako tomu bylo u rostlinné výroby, ale také pojistné. Zatímco v rostlinné výrobě je pojistné rozpočtováno na jednotlivé plodiny, v živočišné produkci je pojistné vyčísleno souhrnně.

Výsledkem předchozích plánových kalkulací jsou vnitropodnikové ceny, které společnost používá pro ocenění činností uvnitř podniku. Tyto ceny se snaží stabilizovat až na 6-8 let. Jen výjimečně se vnitropodnikové ceny mění dříve. Období 6-8 let mohou většinou zkrátit na dobu kratší pouze hnojiva a chemické ochranné prostředky. Je to proto, že ceny těchto produktů neustále rostou, někdy dochází k růstu až o 10 % během jednoho roku. Když je třeba, sestavuje podnik na základě skutečně zjištěných nákladů kalkulace výsledné a ty pak porovnává s kalkulacemi předběžnými. V případě, že dochází k nějakým větším odchylkám, snaží se společnost plánové kalkulace upravit tak, aby odpovídaly co nejvíce skutečnosti.

## **8.5 Rozpočet společnosti**

Pro přehled budoucího vývoje společnosti po finanční stránce byl před šesti lety v podniku vytvářen rozpočet, od jeho sestavování bylo ale postupem času upuštěno. V letošním roce se však společnost rozhodla k rozpočtům po delší odmlce opět vrátit. Tímto úkolem byl pověřen hlavní ekonom. Rozpočet je tedy v současné době ve fázi zpracování.

### **8.5.1 Zpracování rozpočtu**

Ve společnosti je vytvářen pouze rozpočet roční a to za celý podnik, nikoliv za jednotlivá vnitropodniková střediska. Dále se berou v úvahu pouze externí náklady a výnosy, neuvažují se tedy náklady a výnosy vnitropodnikové. Rozpočty jsou sestavovány ve formě výkazu zisku a ztráty a výkazu cash flow. Hlavní ekonom postupuje při vytváření rozpočtu v následujících krocích:

- získání podkladů od vedoucích jednotlivých vnitropodnikových středisek,
- zpracování daných podkladů,
- rozčlenění nákladů a výnosů na jednotlivé druhy,
- konečná podoba rozpočtu.

Vedoucí pracovníci vnitropodnikových středisek poskytují hlavnímu ekonomovi na jeho žádost podklady, prostřednictvím kterých ho informují o své plánované produkci v daném roce. Informace jsou vyžadovány pouze od střediska Rostlinné výroby a Živočišné výroby. Hlavním důvodem, proč se berou v úvahu pouze tato dvě střediska, je to, že vytváří ve společnosti převážnou část externích nákladů a výnosů. U obou středisek jsou podle jednotlivých druhů zemědělské produkce zjišťovány konkrétně tyto informace:

- počáteční zásoba,
- výhled produkce,
- výhled prodeje,
- předpokládané tržby,

- plánovaná spotřeba (u produktů rostlinné výroby a mléka), úhyn (u zvířat),
- konečná zásoba.

Předchozí informace jsou vyjádřeny v naturálních (l, ks, kg, t) i peněžních jednotkách (Kč). Při ocenění počáteční a konečné zásoby, ocenění produkce, prodeje, spotřeby a úhynu společnost vychází z vnitropodnikových cen jednotlivých zemědělských produktů vyplývajících z plánových kalkulací. U tržeb se naopak bere v úvahu tržní cena, přičemž je tato cena stanovena na základě jejího předpokládaného vývoje vycházejícího z minulých let.

Na základě těchto podkladů hlavní ekonom vypracuje souhrnný přehled o nákladech a výnosech za oba vnitropodnikové útvary (zde už nejsou sledovány náklady a výnosy zvlášť za každé středisko, ale dohromady). Tyto celkové náklady a výnosy pak dále podrobně rozčlení podle jednotlivých nákladových a výnosových druhů a tím tak vytvoří konečný rozpočet společnosti v podobě výkazu zisku a ztráty.

Rozpočty společnost sestavuje nejen proto, aby měla přehled o svém hospodaření v budoucnosti, ale také z mnoha jiných důvodů. Nejčastějším důvodem je žádost o úvěr u banky pro financování projektů nebo získání dotace z Programu rozvoje venkova poskytované Státním zemědělským intervenčním fondem (SZIF). Banka a SZIF vyžadují rozpočty jako nezbytnou součást žádosti o úvěr či dotaci. Banka požaduje rozpočet společnosti na celou dobu splácení úvěru jako doklad, že bude společnost schopna v budoucnu tento úvěr splácet. Vyžaduje ho ve třech podobách a to ve formě:

- Rozvahy (rozpočet stavových veličin),
- Výkaz zisku a ztráty (rozpočet nákladů a výnosů),
- Cash flow (rozpočet příjmů a výdajů).

Státní zemědělský intervenční fond vyžaduje rozpočet podniku proto, aby se ujistil, že poskytnuté finanční prostředky společnost vynaloží účelně.

## **8.5.2 Kontrola plnění rozpočtu**

Sestavený rozpočet bude společnost porovnávat se skutečně dosaženými náklady vždy na konci roku. V případě zjištění odchylek se bude snažit zavést taková opatření, která dané odchylky odstraní. Hlavní ekonom předpokládá, že se náklady nebudou zvyšovat či snižovat v závislosti na změně množství zemědělské produkce (produkce je v průběhu několika let stabilní), ale hlavně v důsledku růstu cen materiálů a surovin. Nejčastější výkyvy se předpokládají v cenách nafty, kdy zvýšení ceny nafty např. o 2 Kč může navýšit celkové náklady společnosti až o milion korun.

## **8.6 Účetní závěrka a účetní doklady**

### **8.6.1 Účetní závěrka**

Společnost je povinna sestavovat k poslednímu dni účetního období účetní závěrku. Tuto povinnost ji ukládá česká legislativa (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.). Účetní závěrku musí mít podnik ověřenou auditorem, protože splnil alespoň jedno z následujících kritérií (AGRO BYSTRICE splňuje všechna kritéria):

- bilanční suma je vyšší než 40 mil. Kč,
- roční čistý obrat je vyšší než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců je vyšší než 50.<sup>62</sup>

Audit účetní závěrky probíhá v podniku do konce dubna. Auditor požaduje po společnosti následující účetní výkazy a zprávy:

- Rozvahu,
- Výkaz zisku a ztráty,
- Přílohu roční závěrky,

---

62. Zákon o účetnictví, Účetní závěrka [online].

- Zprávu o peněžních tocích,
- Zprávu o vztazích mezi propojenými osobami,
- Výroční zprávu společnosti,
- Inventury.

Dále auditor vyžaduje hlavní knihu, k níž mu společnost dává k dispozici veškeré účetní doklady získané za dané účetní období.

## **Rozvaha**

Společnost vytváří rozvahu k poslednímu dni účetního období, tedy k 31.12. Za účetní období si podnik zvolil kalendářní rok. Sestavuje ji nejen ročně, ale také měsíčně a čtvrtletně. Měsíčně ji vytváří jednak proto, aby byl v průběhu roku informován o stavu majetku a zdrojích jeho krytí a jednak pro případ, kdyby byla ke konci roku v rozvaze zjištěna nějaká nesrovnalost, pro podnik je pak snadnější vyhledávání případné chyby. Čtvrtletní rozvahu vyžaduje od společnosti banka, u níž má úvěr (tato povinnost vyplývá ze závazku z uzavřených úvěrových smluv). Banka také požaduje roční předběžnou rozvahu, která ještě neprošla auditorským řízením.

## **Výkaz zisku a ztráty**

Prostřednictvím výkazu zisku a ztráty společnost sleduje své náklady, výnosy a výsledek hospodaření vytvořený za dané účetní období. Stejně jako rozvahu, tak i tento účetní výkaz vytváří ročně, čtvrtletně a měsíčně pro stejné účely, jako tomu bylo v předchozím případě.

## **Příloha roční závěrky**

Obsahem přílohy roční závěrky jsou doplňující informace týkající se předchozích dvou účetních výkazů (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty).

### **Zpráva o peněžních tocích (cash flow)**

Zprávu o peněžních tocích vyžaduje auditor od společnosti letos poprvé. Cílem tohoto finančního výkazu je zachycení změn peněžních prostředků podniku.

### **Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami**

Tato zpráva popisuje všechny obchodní transakce, ke kterým došlo během účetního období mezi ovládanou (AGRO BYSTRICE a. s.) a ovládající osobou (Zemědělské družstvo). Povinnost vytvářet zprávu o vztazích mezi propojenými osobami vyplývá společnosti z § 66 písm. a obchodního zákoníku. Hlavním důvodem je velký podíl akcií Zemědělského družstva (vlastní celkem 33,43 % akcií).

### **Výroční zpráva**

Výroční zprávu společnost sestavuje v souladu se zákonem o účetnictví. Jejím účelem je komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a současném hospodářském postavení společnosti. Dále by měla poskytovat informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje, v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztahů, cílech a metodách řízení rizik společnosti, atd.<sup>63</sup> Jedná se v podstatě o popis hospodaření společnosti během účetního období.

#### **8.6.2 Účetní doklady**

Společnost má ve vnitropodnikových směrnících přesně stanoveno, jak mají být účetní doklady číslovány, archivovány a skartovány. Všechny doklady jsou číslovány vzestupnou řadou. Účetní písemnosti a záznamy jsou ukládány podle předem stanoveného pořádku odděleně od ostatních písemností do archivu a jsou uschovávány po dobu stanovenou

---

63. Zákon o účetnictví, § 21 Výroční zpráva [online].



uschovávacími lhůtami. Před uložením do archivu jsou tyto písemnosti uspořádány pracovníky, kteří je používali ke své práci a zabezpečeny proti ztrátě, zničení a poškození. Skartace, vyřazování písemností a jiných dokumentů provádí společnost jednou ročně na návrh vedoucích jednotlivých úseků.

V příloze vnitropodnikových směrnic společnosti je stanoven oběh dokladů pro útvar Rostlinné a Živočišné výroby. Je zde určena osoba vyhotovující doklad, osoba, které je doklad předložen, termín předání, schvalující osoba, dále je zde uveden účel dokladu a místo uložení.

## **8.7 Problematika odpovědnosti vnitropodnikových středisek**

Vedoucí jednotlivých vnitropodnikových útvarů (středisek) vykonávají sice svoji činnost co nejlépe, ale nejsou nuceni zabývat se tím, jak jejich středisko hospodaří po finanční stránce. A jeden z důvodů jejich nezájmu o ekonomiku jejich vnitropodnikového útvaru je, že nejsou nijak motivováni k tomu, aby jejich středisko hospodařilo co nejefektivněji, tj. mimo jiné s minimálními náklady. Nesledují tedy, jaké jsou jejich náklady a výnosy za dané období. Nejvíce plýtvají ve mzdových nákladech v rámci vnitropodnikových prací, kdy např. dva pracovníci střediska dodavatele jdou vykonávat určitou činnost pro středisko odběratele, přitom tuto činnost by nepochybně zvládl jeden zaměstnanec. Vedoucí pracovníci jak střediska dodavatele, tak i střediska odběratele těmto skutečnostem nevěnují téměř žádnou pozornost a v konečném výsledku své zaměstnance připraví o vyšší mzdu tím, že objem mzdových prostředků rozdělují mezi větší počet zaměstnanců. Ve společnosti je tedy nutné zvýšit míru odpovědnosti vedoucích pracovníků vnitropodnikových útvarů za ekonomické výsledky svého střediska.

## **Závěr**

Ve své diplomové práci jsem popsala fungování systému vnitropodnikového účetnictví ve společnosti AGRO BYSTRICE a. s. Na základě studie této společnosti a jejího systému vnitropodnikového účetnictví jsem dospěla k závěru, že společnost vede dané účetnictví v souladu s požadavky vrcholového vedení společnosti. Přesto jsem objevila určité nedostatky, které by bylo potřeba podle mého názoru odstranit.

Přestože společnost AGRO BYSTRICE a. s. není vzhledem ke svému počtu zaměstnanců příliš velký podnik, je i tak ve společnosti vykonáváno mnoho vnitropodnikových činností. Vedení vnitropodnikového účetnictví má tedy ve společnosti velký význam, především proto, že zpřehledňuje celý rozmanitý podnikatelský proces.

Při analýze vnitropodnikového účetnictví ve společnosti jsem se zaměřila zejména na způsob jeho vedení, na členění nákladů zemědělského podniku, tvorbu kalkulací a na postup, jakým sestavuje rozpočty. Při prostudování těchto jednotlivých subsystémů jsem narazila na určitý nedostatek v oblasti rozpočetnictví.

Společnost se po šesti letech sice vrátila k sestavování rozpočtu, ale pouze k rozpočtu ročnímu. Rozpočty mají ve společnosti určitě velký význam a měly by být proto vypracovávány co nejkomplexněji, aby plnily náležitě svou funkci. Pro úplnost bych proto navrhovala, aby společnost nezůstala pouze u sestavování ročního rozpočtu za podnik jako celek, ale aby dále vytvářela rovněž rozpočty měsíční a střediskové. Měsíční rozpočty navrhuji především proto, že je třeba neustále průběžně porovnávat rozpočtované náklady se skutečně vynaloženými. Čím častěji budou tyto náklady kontrolovány, tím více se zabráni nepříznivým dopadům případných odchylek. Dojde-li k výskytu nějakých odchylek, může na ně společnost téměř ihned reagovat potřebnou změnou v procesu. Tak budou moci být dané odchylky zmírněny či odstraněny. Vytvářet měsíční rozpočty v zemědělském podniku je však velmi komplikované, zejména z důvodu sezónnosti, kdy se výroba v jednotlivých měsících liší a vznikají tak v každém období různé náklady. I přesto bych doporučovala tyto rozpočty sestavovat. Střediskové rozpočty zase napomáhají

společnosti k provádění účinnější kontroly činností jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Prostřednictvím těchto rozpočtů se zjistí, zda jednotlivá vnitropodniková střediska dělají vše proto, aby dodržela plán směřující ke stanovenému cíli podniku.

Společnost se v současné době potýká se závažným problémem, který je podle mého názoru nutno urychleně řešit. Tento problém se týká odpovědnosti za úroveň hospodaření jednotlivých vnitropodnikových středisek. Vedoucí pracovníci totiž nemají potřebu sledovat to, jak jejich středisko hospodaří po finanční stránce. Je tedy třeba zvýšit jejich míru odpovědnosti za ekonomické výsledky „svého“ střediska. Navrhovala bych proto, aby byl ve společnosti zaveden systém vnitropodnikové banky. V rámci tohoto systému by měly jednotlivé útvary vytvořeny účty, na kterých by byly zaúčtovány veškeré jejich náklady a výnosy vyčíslené hodnotově. Vnitropodniková střediska by tak mohla prostřednictvím tohoto systému denně sledovat zůstatky na svých účtech a měla by tak dokonalý přehled o svém hospodaření. V případě, že by se odebírajícímu středisku zdálo, že ceny dodávajícího střediska jsou nepřiměřeně vysoké nebo přijímané výstupy či služby neodpovídají jeho požadavku, mohlo by se proti tomu bránit, a tím zamezit zbytečnému a neoprávněnému navyšování nákladů. Veškerá odpovědnost v rámci mezistřediskové kooperace by tedy přešla na vedoucí pracovníky jednotlivých vnitropodnikových středisek, čímž by se zvýšila i jejich motivace. Vedoucí pracovníci, kteří ponesou vyšší míru odpovědnosti, tak budou mít větší snahu vést své středisko k vyšší výkonnosti a tím zároveň přispějí k vyšší efektivnosti společnosti jako celku.

Tento návrh na zvýšení míry odpovědnosti vedoucích pracovníků za ekonomické výsledky konkrétního střediska jsem předložila hlavnímu ekonomovi společnosti. Společnost bude o zavedení systému vnitropodnikové banky do budoucna uvažovat.

Cílem mé diplomové práce bylo analyzovat způsob vedení vnitropodnikové účetnictví ve vybraném podniku a poskytnout návrhy vedoucí k odstranění případných nedostatků. S ohledem na výše uvedený závěr mohu prohlásit, že daného cíle bylo dosaženo.

## Seznam použité literatury

### Citace:

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: Aspi, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HORNGREN, CH. T.; SUNDEM, G. L., Introduction to Management Accounting, 7th ed., Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1987. 726 pgs. ISBN 0-13-487885-X.

HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, B. et al. Manažerské účetnictví. 2. rozšířené vyd. Praha: Management Press, 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

LAZAR, J., Manažerské účetnictví kontrola a řízení nákladů v praxi. Praha: Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.

PROFEX AM s. r. o., Účetnictví uživatelská příručka pro verzi 2.10. Blatná: Profex AM, s. r. o., 1993-1996. 90 s. ISBN neuvedeno.

DVOŘÁK, Kamil. *Dvořák účetnictví* [online]. 2008 [cit. 2011-01-15]. Vnitropodniková banka. Dostupné z WWW: <<http://www.ucto-dvorak.cz/sprava-spolecnosti/vnitro-podnikova-banka>>.

*Ley.cz: § 21 Výroční zpráva* [online]. 2005-2011 [cit. 2011-01-15]. Zákon o účetnictví. Dostupné z WWW: <<http://zakony-online.cz/?s31&q31=21>>.

*Národní účetní rada* [online]. 2005-2010 [cit. 2011-03-28]. Interpretace. Dostupné z WWW: <<http://www.nur.cz/content/category/6/15/40>>.

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví* [online]. 2008 [cit. 2011-03-28]. Účetní závěrka. Dostupné z WWW: <<http://zakon-o-ucetnictvi.cz/ucetni-zaverka/>>.

Interní zdroje společnosti